



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa

MESTRADO EM DIREITO FISCAL

**HARMONIZAÇÃO
DAS CLÁSULAS GERAIS ANTI-ABUSO?**

ANÁLISE DA PROPOSTA DA COMISSÃO EUROPEIA,
NO ÂMBITO DA RECOMENDAÇÃO SOBRE
PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO

Joana Nunes Trincão Marques

Sob a orientação do Prof. Doutor João Félix Pinto Nogueira

Lisboa

25 de Março de 2015

LISTA DE ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
Al.	Alínea
Art.	Artigo
AT	Administração Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária
Cap.	Capítulo
CE	Comissão Europeia
CPT	Código de Procedimento Tributário
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CEAA	Cláusula Específica Anti-Abuso
CGAA	Cláusula Geral Anti-Abuso
EM	Estados-Membro
EUA	Estados Unidos da América
FEEF	Fundo Europeu de Estabilização Financeira
GAAR	General Anti-Abuse/Anti-Avoidance Rule
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IEC	Impostos Especiais sobre o Consumo
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA	Imposto de Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MCCCIS	Matéria Colectável Comum Consolidada do Imposto sobre Sociedades
MEEF	Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira
N.	Nota
N.º	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
P.	Página
Par.	Parágrafo
RU	Reino Unido
SAAR	Specific Anti-Abuse Rule
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAAR	Targeted Anti-Abuse Rule
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia
Vd.	Vide

1. INTRODUÇÃO

1.1. PORQUÊ O ABUSO NO PLANO DO DIREITO FISCAL EUROPEU?

O abuso de Direito Fiscal é um problema real, que existe há várias décadas, mas que só recentemente tem sido debatido pelos Estados¹, a nível interno, europeu e internacional². Acreditamos que a premência do tópico se deve à crise económico-financeira que teve início 2008 e à necessidade de encontrar soluções robustas de combate à elisão, que permitam solidificar os sistemas normativo-tributários, especialmente em tempos de crise.

Nesta área, encontramos uma tensão constante entre a AT e o sujeito passivo. Por um lado, a AT pretende arrecadar receita de modo a permitir a plena realização dos fins públicos estatais; por seu turno, o sujeito passivo pretende pagar o menor imposto possível, tentando obter alguma poupança fiscal. Ambas as partes desta relação jurídica têm objectivos perfeitamente legítimos.

De acordo com SALDANHA SANCHES³ podemos identificar três tipos de actuação do sujeito passivo:

- a) actuação *contra legem* que é frontal e inequivocamente ilícita, pois infringe directamente a lei fiscal (esta situação configura fraude fiscal, passível de ser objecto de censura contra-ordenacional ou criminal);
- b) actuação *extra legem* em que o sujeito passivo aproveita, de forma abusiva, a lei para chegar a um resultado fiscal mais favorável, embora não exista violação directa da lei (esta situação configura fraude à lei fiscal, ou seja, é lícita, mas trata-se de planeamento fiscal abusivo);
- c) actuação *intra legem* que proporciona a obtenção de uma poupança fiscal, mas não constitui um comportamento proibido pela lei (esta é a situação lícita, de planeamento fiscal lícito e não abusivo).

¹ LYONS, T., *The Financial Crisis, Tax Avoidance and an EU GAAR*. No qual o autor evidencia a influência da crise económica no debate do abuso de direito fiscal.

² OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing.

³ SALDANHA SANCHES, J. L., *Os limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, pp. 21-27 e pp. 97 e seguintes. No mesmo sentido AVELÃS NUNES, G., *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal*, pp. 42 e 43.

Apesar da existência de vários instrumentos de combate ao abuso, o contribuinte, cada vez mais sofisticado e criativo, consegue normalmente estar um passo à frente do legislador. Portanto, a CGAA, precisamente por ser uma cláusula geral, aberta e com conceitos indeterminados, é necessária para abarcar os novos esquemas que o contribuinte utiliza para defraudar a AT. No entanto, devido às suas características, a CGAA levanta alguns problemas ao nível dos princípios do Estado de Direito, da legalidade material e da segurança jurídica. Todavia, apesar da discricionariedade que é concedida ao Estado, entendemos que a CGAA não prejudica os contribuintes, uma vez que não é uma norma de incidência. O que faz é blindar o Sistema Fiscal para que haja uma tributação de acordo com as regras já existentes. Por esse motivo a CGAA é uma decorrência do princípio da justiça fiscal e deve existir para salvaguardar o ordenamento jurídico.

A CE estima que devido à fraude e elisão fiscal⁴ se perdem cerca de um trilhão de euros⁵, que se reflectem em perdas directas nos Orçamentos dos EM e no Orçamento da UE. Assim, aquelas perdas, vão restringir a implementação de políticas económicas e sociais, ou seja, abrandam a economia europeia e propiciam cortes em bens e serviços públicos essenciais para os cidadãos. Podemos por isso concluir que a elisão fiscal prejudica a manutenção do Estado Social, uma das grandes conquistas dos Estados europeus.

Devido à dimensão do abuso de direito fiscal na UE, tem vindo a ser defendido que o melhor caminho para o evitar é a cooperação entre EM. Dessa forma o combate ao abuso seria mais eficaz e mais justo, já que actualmente cada EM utiliza meios diferentes para tal, perpetuando graves disparidades entre EM e dando origem a violações constantes do princípio da igualdade e das liberdades fundamentais, prejudicando os cidadãos europeus e colocando em causa a lógica de mercado interno.

⁴ Esta dissertação de Mestrado não aborda problema da fraude fiscal, mas apenas sobre a fraude à lei fiscal. No entanto, apesar de esta estatística abranger os dois fenómenos, pretendemos demonstrar que a fraude à lei fiscal consubstancia uma perda de receitas bastante significativa.

⁵ Vd. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm

1.2. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

O objectivo desta dissertação é a análise do impacto da CGAA proposta pela CE, através de uma Recomendação sobre planeamento fiscal agressivo. Para isso, realizaremos um estudo de direito comparado e de direito fiscal europeu, no qual tentaremos perceber se é possível e recomendável harmonizar as CGAA dos EM da UE e se essa nova CGAA comum iria reduzir e/ou acabar com as disparidades existentes no combate ao abuso, tornando a UE um espaço mais justo e garantindo as liberdades fundamentais dos cidadãos europeus. A nossa investigação centra-se em duas questões essenciais: a) é desejável harmonizar as CGAA dentro do espaço comum europeu? b) quais as implicações específicas desta harmonização na CGAA portuguesa?

Para responder a estas questões não vamos distinguir a CGAA de figuras afins. Outros já o fizeram e não é essa a finalidade desta dissertação. Também não iremos discutir as teorias explicativas do abuso de direito fiscal, nem da CGAA. Não iremos igualmente abordar a teoria do abuso de direito fiscal que tem vindo a ser desenvolvida pelo TJUE, visto que não está directamente relacionada com o problema da harmonização das CGAA, e também porque, no que toca a esta questão, o TJUE apenas se pronunciou sobre CEAA e não sobre as CGAA. Adicionalmente, não nos pronunciaremos também sobre SAARs nem TAARs, pois apesar de instrumentos de combate ao abuso são instrumentos diferentes da GAAR.

1.3. METODOLOGIA E MODO DE CITAR

A dissertação tem três capítulos essenciais e todos eles seguem a mesma estrutura. Isto, dado que as CGAA são analisadas de acordo com os elementos identificados comumente pela doutrina e jurisprudência dos vários EM. Pode parecer um pouco repetitivo, mas decidimos seguir este método porque entendemos que é mais fácil para o leitor se a nossa análise (de direito comparado, de direito da UE e do direito nacional) seguir um mesmo padrão.

No capítulo 2, iremos comparar ordenamentos jurídicos (CGAA) de EM selecionados. Dada a dificuldade na obtenção de material sobre todos os 28 EM, excluiremos da nossa análise a Bulgária, o Chipre, a Estónia, a Grécia, a Letónia, a

Lituânia, o Luxemburgo e Malta. Em relação aos restantes 20 EM, conseguimos encontrar pelo menos uma publicação científica sobre cada um deles, por isso iremos pronunciar-nos ligeiramente sobre estes.

Parece-nos ainda oportuno especificar o modo de citação que adoptamos na presente dissertação. Assim sendo, no caso de monografias, adoptamos o seguinte sistema:

APELIDO, NOME, *Título da monografia*, editora, ano, página.

No que diz respeito a citações de publicações periódicas:

APELIDO, NOME, “*Título do Artigo*”, *designação da publicação periódica*, volume e número, página

Relativamente aos textos legislativos e jurisprudenciais dos ordenamentos jurídicos internos entendemos que a melhor forma de os referir é através das regras de citação vigentes no contexto de cada um desses ordenamentos.

Por último, no que respeita à menção de acórdãos do TJUE, aplicamos o seguinte esquema de citação:

(País): tribunal, data, n.º do caso, *designação*.

1.4. SEQUÊNCIA

Começamos esta dissertação com um breve estudo de direito comparado, onde iremos abordar os vários tipos de CGAA utilizadas pelos EM. O objectivo do capítulo 2 é o de demonstrar que, devido às discrepâncias entre as várias CGAA domésticas, a coerência do mercado interno fica fragilizada.

Posto isto, estaremos preparados para analisar e compreender a importância da “Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo”. O capítulo 3 inicia-se com um enquadramento da dita Recomendação, e da sua relação com outros instrumentos europeus e internacionais de combate à elisão fiscal. Depois daquela breve contextualização analisaremos a própria CGAA proposta pela CE,

dissecando o seu conteúdo normativo, identificando os seus elementos e a interpretação que, segundo a CE, lhes devemos dar. Por último expressaremos a nossa opinião sobre o conteúdo da CGAA proposta pela CE e sobre a forma como foi desenvolvida.

No quarto capítulo passaremos do nível europeu para o doméstico, incidindo exclusivamente no caso português. Analisaremos a relação entre as duas CGAA, identificaremos as alterações necessárias ao art. 38.º/2 LGT, para que a referida cláusula fique conforme a proposta da CE, e identificaremos as vantagens e desvantagens da harmonização da CGAA para Portugal e para a UE.

2. AS CLÁUSULAS GERAIS ANTI-ABUSO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL

2.1. INTRODUÇÃO

Actualmente fazem parte da UE 28 EM, tendo a Croácia sido o último a aderir em 2013. No entanto, o expectável é que este número vá aumentando ao longo dos anos, já que estão pendentes várias candidaturas para adesão à UE. Tendo em conta a quantidade de EM e que cada um deles tem a sua própria legislação, existem enormes desigualdades entre as normas jurídicas dos vários EM.

No que diz respeito às CGAA dos EM da UE, devemos notar que ainda não existe harmonização. Por esse motivo, cada EM pode introduzi-la ou não e, em caso de a introduzir, a redacção a utilizar é igualmente decidida por cada um deles. Isto dá origem a enormes disparidades. Relativamente às CGAA domésticas, da pesquisa que realizámos, na legislação dos vários EM encontrámos dois tipos de situações:

a) Estados com uma CGAA escrita, que podemos designar como CGAA formal. Esta categoria inclui tanto as CGAA escritas, introduzidas pelo legislador, como os princípios gerais de proibição de abuso codificados⁶;

b) Estados sem uma CGAA escrita mas que aceitam um princípio geral de proibição de abuso, não escrito, aplicado pelos tribunais, que podemos designar como CGAA não formal⁷. Devemos realçar que incluímos nas CGAA formais as meras codificações de princípios de combate ao abuso, que encontrámos na Croácia, República Checa, Hungria e Eslovénia.

⁶ Normalmente trata-se da codificação do princípio da substância sobre a forma.

⁷ Inicialmente pensámos fazer a divisão entre CGAA formal ou material, no entanto parece-nos que a terminologia formal ou não formal é mais correcta, porque ambas as situações constituem uma CGAA material. A diferença entre elas é de forma e não de conteúdo.

2.2. AS CGAA DOS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA

Para que se aplique uma CGAA, em primeiro lugar é necessário saber qual o seu escopo de aplicação objectivo e subjectivo. Relativamente ao tipo de imposto⁸, enquanto a maioria dos países não faz distinção (aplicando-a quer a impostos directos, quer a impostos indirectos), alguns EM aplicam-na apenas quando estão em causa impostos directos, como a Itália, Holanda⁹ e o RU. A Finlândia, apresenta-se como um caso especial, uma vez que tem várias CGAA, uma para cada tipo de imposto. No que diz respeito ao sujeito passivo, a maioria dos países aplicam a CGAA a empresas e a indivíduos. No entanto, alguns têm restringido a sua aplicação ao planeamento fiscal agressivo realizado por empresas, como a Alemanha e a Itália¹⁰. A Suécia tem uma concepção de sujeito passivo mais ampla do que a dos restantes EM, já que abrange tanto a pessoa que participou directamente como indirectamente na operação¹¹.

Uma outra especificidade importantíssima em que se verificam algumas dissemelhanças é a da retroactividade da CGAA. A maioria dos EM não permite aplicação retroactiva, já que isso iria contra o princípio da segurança jurídica. A Eslováquia, em contraste, permite uma aplicação retroactiva da CGAA, justificando esta medida com o facto de, antes da sua entrada em vigor, já ser aplicada uma CGAA não formal (através do princípio da substância sobre a forma). Portanto, a CGAA formal é vista como uma continuação da não formal, não se colocando qualquer problema de retroactividade¹². Outros países como a França ou a Suécia, permitem uma *aplicação retrospectiva controlada* – a retrospectividade tem um limite fixo de anos até aos quais

⁸ A Áustria é o único EM que a aplica não só a impostos, mas a todos os tributos. Vd. *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Austria, p. 2, *Mimeo*: “Sec. 22 FFC is applicable in tax law general on all duties (...) Therefore not only taxes but also fees and contributions are covered”.

⁹ A sua CGAA formal aplica-se unicamente a impostos directos sobre o rendimento, mas a *Fraus Legis* tem um escopo de aplicação mais amplo.

¹⁰ ERNST & YOUNG, *GAAR rising – Mapping tax enforcement’s evolution*, 2013, p. 48 e 56, respectivamente: “*corporate entities*” e “*corporate level*”.

¹¹ OLSSON, S., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Sweden, p. 12, *Mimeo*: “The taxpayer has directed or indirectly taken part in the act or acts. The provision therefore covers acts committed by for example family members and transactions between companies and their owners. It also covers the situation that the employee commits an act after instructions from the taxpayer.”

¹² ADAME, L., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Slovak Republic, p. 2, *Mimeo*: “The GAARs were introduced as a provision extending the substance over form principle. As such, it is anticipated that the GAARs can be applied also retroactively to the transactions carried out before the introduction of GAARs.”

se pode aplicar, que pode variar consoante o tipo de procedimento em causa ou a data em que o facto ocorreu¹³.

Outro ponto em que se verificam divergências é o do ónus da prova¹⁴. Na maioria dos EM o ónus da prova cabe a quem invoque os factos, o que em regra será a AT. Contudo, na Irlanda e na Suécia o ónus da prova pertence ao contribuinte. É ele que tem de provar que a transacção que realizou não é abusiva.

Por último, parece-nos relevante mencionar a figura do “GAAR Panel” ou “Advisory Board”, que existe por exemplo no RU¹⁵. Este órgão, composto por várias personalidades de mérito reconhecido no âmbito do direito fiscal, ao ser independente ou semi-independente, pretende conferir equilíbrio à relação jurídica tributária. A sua função é aconselhar a AT sobre a melhor aplicação da CGAA, mitigando a discricionariedade que lhe é concedida e garantindo uma aplicação consistente e uniforme da CGAA¹⁶. Fora da UE há algumas figuras semelhantes, na Austrália, por exemplo.

Apesar da variação de conteúdo das CGAA, a sua estrutura é normalmente semelhante. Esta é composta por três elementos: resultado, objectivo e subjectivo. A verificação cumulativa destes elementos acarreta uma consequência jurídica. Daqui em diante iremos analisar cada um destes elementos, tendo em conta as diferenças de redacção e/ou interpretativas que existem no espaço europeu.

¹³ França: “GAAR cannot be apply before its entry into force, but it can apply retrospectively within the limitation period (3 years, 6 years or 10 years depending on proceedings and tax)”. Vd. ERNST & YOUNG, p. 44, *supra* n. 10, cap. 2.2.

Suécia: “GAAR can be applied retrospectively (up to five years after the assessment year). For example, in year 2012, the GAAR can be applied back to assessment year 2007 – fiscal year 2006 can be examined. The GAAR cannot be applied prior to the date of its introduction.” Vd. *Idem*, p. 74.

¹⁴ *Idem*, tabela da p. 13.

¹⁵ Em França existe o “Consultative Committee”, no entanto parece-nos que não é um verdadeiro “GAAR Panel” porque a sua intervenção é facultativa.

¹⁶ Vd. ERNST & YOUNG, p. 27, *supra* n. 10, cap. 2.2.: “In some jurisdictions, panels – generally either fully or semi-independent – have been established to oversee or provide advice as to the process for invoking GAAR.”

2.2.1. ELEMENTO RESULTADO

Podemos definir o elemento resultado como o sentido norteador da conduta dos sujeitos passivos. Já que os esquemas abusivos são realizados com o intuito de atingir esse mesmo resultado. A sua formulação mais comum é a expressão “vantagem fiscal”, embora nem todos os EM a tenham inserido na sua legislação desta forma¹⁷. Precisamente por isso existem discrepâncias na sua interpretação. Redacções como a portuguesa, a irlandesa¹⁸ ou a britânica¹⁹ são mais estritas do que a alemã²⁰, finlandesa²¹, eslovaca²² ou sueca²³, que se limitam a referir a obtenção de uma “vantagem fiscal”, um conceito que por ser indeterminado se torna bastante amplo, e pode ir muito mais além do que as CGAA que estejam um pouco mais densificadas, gerando situações de discriminação.

Podem existir vantagens fiscais permitidas pelo próprio legislador. Nesses casos não deve aplicar-se a CGAA, porque a vantagem fiscal é lícita. Assim, a CGAA só deve aplicar-se quando a vantagem obtida pelo sujeito passivo for contra a intenção do legislador e o espírito da lei fiscal. Para distinguir estas duas situações a maioria dos EM sugere uma análise comparativa entre a situação concreta e a situação que

¹⁷ Em Portugal, cfr. art. 38.º/2 LGT.

¹⁸ «“tax advantage” means — (i) a reduction, avoidance or deferral of any charge or assessment to tax, including any potential or prospective charge or assessment, or (ii) a refund of or a payment of an amount of tax, or an increase in an amount of tax, refundable or otherwise payable to a person, including any potential or prospective amount so refundable or payable, arising out of or by reason of a transaction, including a transaction where another transaction would not have been undertaken or arranged to achieve the results, or any part of the results, achieved or intended to be achieved by the transaction;» Part 33, Anti-Avoidance, Chapter 2 do Taxes Consolidation Act, 1997.

¹⁹ “Meaning of “tax advantage” A “tax advantage” includes — (a) relief or increased relief from tax, (b) repayment or increased repayment of tax, (c) avoidance or reduction of a charge to tax or an assessment to tax, (d) avoidance of a possible assessment to tax, (e) deferral of a payment of tax or advancement of a repayment of tax, and (f) avoidance of an obligation to deduct or account for tax.” Part 5, General Anti-Abuse Rule, Finance Act 2013.

²⁰ “Tax benefit”, enquanto tradução da CGAA alemã, vd. KLEIN, M. & NIEMANN, A., *Abuse of Tax Law across Europe*, p. 91.

²¹ “avoid taxes”, enquanto tradução do VML Sec. 28, vd. HELMINEN, M., *Finnish Report: General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Finland, p. 1, *Mimeo*.

²² “circumvention of tax liability, or obtaining such benefit that otherwise would not be obtained”, vd. ADAME, p. 3, *supra* n. 12, cap. 2.2.

²³ “essential tax benefit”, vd. OLSSON, p. 11, *supra* n. 11, cap. 2.2.

“resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação”.²⁴

Mas a própria redacção do que é considerado “vantagem fiscal” não é o único problema que se verifica quanto a este elemento. A Finlândia unifica duas concepções dentro da sua CGAA²⁵:

a) a *substance over form approach*, elencada no primeiro parágrafo, segundo a qual o elemento resultado se verifica quando a forma da operação não esteja conforme à própria natureza ou objectivo da mesma; e

b) a *tax avoidance purpose approach*, no segundo parágrafo, segundo a qual o elemento resultado se verifica quando o objectivo é evitar o imposto devido.

A Irlanda tem uma interpretação diferente dos restantes EM devido à expressão “*potencial or prospective*”²⁶. A sua CGAA aplica-se também a situações em que a transacção abusiva é levada a cabo num dado momento, mas em que a vantagem fiscal só ocorre no futuro. Ou seja, mesmo que exista um diferimento temporal entre o acto abusivo e a ocorrência da vantagem fiscal, a CGAA tem aplicação.

A Suécia não aplica a CGAA quando o montante em causa for diminuto, o que não se verifica em nenhum outro EM²⁷.

Os EM que apenas dispõem da codificação do princípio da substância sobre a forma (a República Checa, a Croácia, a Hungria e a Eslovénia) não inseriram naquela norma o elemento resultado.

2.2.2. ELEMENTO OBJECTIVO

O elemento objectivo traduz-se nos actos ou transacções realizados pelo sujeito passivo que contrariam a teleologia do sistema fiscal.

²⁴ A propósito da interpretação do elemento resultado em Portugal, vd. COURINHA, G. L., *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua compreensão*, Almedina (2009), p. 172.

²⁵ HELMINEM, p. 2, *supra* n. 21, cap. 2.2.1.

²⁶ Ainda assim MAGUIRE crê que a definição de vantagem fiscal na CGAA irlandesa é mais ampla que a britânica devido à expressão “*potencial or prospective*”. Vd. MAGUIRE, T., *The UK as a new GAAR – As strong as ours?*, p. 88.

²⁷ OLSSON, p. 11, *supra* n. 11, cap. 2.2.

Relativamente a este elemento parece-nos possível identificar situações diferentes nos ordenamentos jurídicos dos vários EM. Nos casos francês²⁸, austríaco²⁹ e português³⁰ é necessária a verificação de abuso da lei fiscal e/ou utilização de actos artificiais. A Bélgica³¹, Alemanha³², Eslováquia³³ e Finlândia³⁴ mencionam a utilização de construções legais desadequadas ao objectivo que se pretende atingir, o que parece constituir uma interpretação semelhante ao abuso da lei fiscal. A Itália³⁵ e a Suécia³⁶ têm em conta os actos que afectam obrigações ou proibições estipuladas por lei. A diferença mais relevante entre os países até aqui mencionados é a necessidade de existir abuso de direito ou a constatação da mera violação da lei fiscal.

A Irlanda e o RU (países anglo-saxónicos) constituem um caso especial, já que no seu enunciado legal existe uma expressão vaga como “transaction”, que depois é densificada através de vários critérios. Portanto nestes dois últimos países o elemento objectivo está redigido de forma mais estrita do que nos restantes.

Os EM com a mera codificação do princípio da substância sobre a forma (a Croácia, República Checa, Hungria e Eslovénia) não contêm propriamente um elemento objectivo. Dado que aqueles artigos são demasiado amplos e vagos, não é possível encontrar uma redacção literal deste elemento.

²⁸ “les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs”. Livre des Procédures Fiscales, IV: Procédure de l'abus de droit fiscal, Article L64, Modifié par LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 35 (V).

²⁹ “abuse of legal forms and arrangements of private law.”, vd., Austria Rust Report, p. 1, *supra* n. 8, cap. 2.2.

³⁰ “por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas” – art. 38.º/2 LTG.

³¹ “in a way that is not in line with the objectives of the tax provision”, vd. ERNST & YOUNG, p. 34, *supra* n. 10, cap. 2.2.

³² “Abuse does exist when an inadequate legal construction has been chosen”, vd. KLEIN & NIEMANN, p. 91, *supra* n. 20, cap. 2.2.1.

³³ “Legal acts or other facts decisive for establishing, assessing or collecting tax which does not have economic reason”, vd. ADAME, p. 3, *supra* n. 12, cap. 2.2.

³⁴ “If a circumstance or arrangement is given such a legal form which does not conform to its actual nature or purpose (...) If it is evident that a price, other compensation or the moment of payment has been agreed on”, vd. HELMINEM, p. 1, *supra* n. 21, cap. 2.2.1.

³⁵ “atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro (...) diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario”. - Disposizioni comuni in materia di Accertamento delle Imposte sui Redditi i DPR del 29 09 1973 n 600, art. 37 – bis Disposizioni antielusive.

³⁶ “Taxation based on the act should be contrary to the aims of the tax legislation, its common design or the specific regulations that are directly applicable or that has been circumvented by the act.”, vd. OLSSON, p. 12, *supra* n. 11, cap. 2.2.

2.2.3. ELEMENTO SUBJECTIVO

O elemento subjectivo é o que expressa a intenção do sujeito passivo em pagar menos imposto. É o elemento mais complexo dos três que identificámos, porque existem diferentes redacções e interpretações ou testes para o aferir. Para além disso, nem todos os EM o adoptam, o que, obviamente, gera enormes discrepâncias na aplicação da CGAA.

A Bélgica, a França, a Finlândia, a Irlanda, Portugal e a Suécia têm redacções ligeiramente distintas mas acreditamos que o seu sentido normativo é o mesmo. Estes EM mencionam literalmente a intenção do sujeito passivo, como por exemplo “*ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé*” (no “Livre des Procédures Fiscales”) ou a expressão “*essencial ou principalmente dirigidos*” (na LGT portuguesa). Cláusulas deste tipo adoptam um *elemento subjectivo em sentido estrito*, uma vez que referem expressamente que é necessário verificar-se a intenção de obter uma vantagem fiscal. Nestes EM a dúvida que pode surgir é se a CGAA só se deve aplicar quando a motivação fiscal seja a única motivação, ou se deve aplicar-se também quando existam outras razões não fiscais, para além daquela. A maioria dos EM entende que podem existir outras motivações para a utilização do esquema em causa, e que a CGAA só deve aplicar-se quando a motivação fiscal seja a principal, e não necessariamente a única. No entanto, a França tem o entendimento oposto, considerando que a motivação fiscal deve ser a única³⁷. Em França, se existir uma motivação económica ou empresarial, mas a razão fiscal continuar a ser a preponderante, a CGAA não vai poder aplicar-se.

Os restantes EM não fazem referência expressa à intenção do contribuinte em obter a vantagem fiscal, mas exigem motivos não fiscais válidos para a transacção em causa. A Itália através da expressão “*valide ragioni economiche*”³⁸ e a Áustria através da expressão “*actividades económicas, factos e medidas*”³⁹. Portanto, apesar de não

³⁷ “(...) [GAAR] limits the existence of abuse of law to situations in which the benefit of a tax advantage is the *sole* aim pursued by the taxpayer. (...) When putting forward such non-tax purposes, however, taxpayers should provide evidence of the actual relevance of these non-tax considerations. What is required from the taxpayer is the demonstration that the agreement is not exclusively motivated by tax considerations.”, vd. MONÉT, S. et al., *Abuse of Tax Law across Europe*, p. 87 e 88.

³⁸ Disposizioni comuni in materia di Accertamento delle Imposte sui Redditi i DPR del 29 09 1973 n 600, art. 37 – bis Disposizioni antielusive.

³⁹ Vd., Austria Rust Report, p. 1, *supra* n. 8, cap. 2.2.

estar expressa na legislação, é necessária a intenção do contribuinte, já que se exige que se demonstrem certo tipo de motivações para provar que o intuito da transacção não é o da obtenção de uma vantagem fiscal. Estas redacções parecem ser inspiradas na Directiva Fusões, Cisões e Aquisições que no seu art. 15.º utiliza a expressão “*valid commercial reasons*”. No entanto, existem diferenças ao nível da sua interpretação, porque alguns EM referem razões económicas, enquanto outros referem razões comerciais. Em termos literais são critérios diferentes e podem levantar disparidades aquando da sua aplicação pela AT ou pelos tribunais.

A Eslováquia apesar de fazer uma referência a “*razões económicas*”⁴⁰ exige também que os comportamentos se revelem “*intencionais*”⁴¹, por isso utiliza as duas formas de expressão do elemento subjectivo. Este *elemento subjectivo composto* parece-nos mais equilibrado porque combina a intenção com os motivos válidos, não deixando margem para dúvidas.

Os EM que optaram por não inserir o elemento subjectivo na sua CGAA foram a Espanha e a Roménia. A Espanha retirou este requisito de aplicação com a revisão da cláusula em 2003 (segundo o entendimento da maioria dos autores)⁴². Todavia, manteve a referência a “*efectos jurídicos o económicos relevantes*”⁴³, o que nos parece semelhante à forma de elemento subjectivo que referimos no segundo parágrafo.

Quanto aos EM com a mera codificação de princípios de combate ao abuso, a Croácia contem uma referência à “*essência económica*”⁴⁴ da transacção, que pode ser considerada como elemento subjectivo. A Hungria tem inserida no seu princípio da substancia sobre a forma uma expressão inédita (“*conteúdo verdadeiro*”⁴⁵) que nos parece ser semelhante ao elemento subjectivo do segundo grupo de casos que indicámos. Já a República-Checa e a Eslovénia não exigem a verificação do elemento subjectivo.

⁴⁰ Vd. ADAME, p. 3, *supra* n. 12, cap. 2.2.

⁴¹ *Idem*, p. 3.

⁴² “The reference to artificial arrangements and the lack of other legal economic relevant consequences have definitely removed subjective elements from the conditions upon which the application of the GAAR is based.”, vd. ZORNOZA, J. J. & BÁEZ, A., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? Spanish Report*, Rust Report, Spain, p. 8, *Mimeo*.

⁴³ Cfr. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Artículo 15.

⁴⁴ KOVAČEVIĆ, N. Ž. ET AL, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? – National Report Croatia*, Rust Report, Croatia, p. 1, *Mimeo*.

⁴⁵ *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax System in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Hungary, nota 7, p. 3, *Mimeo*.

2.2.4. CONSEQUÊNCIAS LEGAIS

Parece-nos seguro afirmar que, quando se apliquem cumulativamente os três elementos acima descritos, há uma consequência comum a todos os EM: a desconsideração do esquema abusivo. Tal origina o pagamento do imposto devido, e é na prática uma ineficácia⁴⁶, visto que a AT vai simular um esquema que esteja de acordo com a lei fiscal e que respeite objectivos económicos ou empresariais para poder calcular o imposto que seria devido. Todavia, Portugal restringe a ineficácia ao âmbito tributário (“*são ineficazes no âmbito tributário*”⁴⁷). O que significa que vai ocorrer a tal simulação jurídica unicamente no plano do direito fiscal, no intuito de repor a justa e normal tributação. Mantendo-se ainda assim os efeitos jurídicos extra-fiscais do acto em causa. Acreditamos que esta condição é exclusiva a Portugal, e parece-nos digna de nota positiva, uma vez que salvaguarda o ordenamento jurídico e a vida das empresas e dos cidadãos que nada tenham que ver com o acto abusivo.

A França é o único EM que, além da ineficácia acima descrita, aplica uma sanção aos contribuintes que tenham utilizado esquemas abusivos⁴⁸. De acordo com a sua legislação, acresce uma penalização correspondente a 80% do montante que deveria ter sido pago, que pode ser reduzida para 40% caso não seja possível provar que o sujeito passivo foi o promotor ou o beneficiário do esquema⁴⁹. Contrastando com esta situação, encontramos a CGAA espanhola que prevê expressamente a proibição de penalizações (“*sin que proceda la imposición de sanciones*”⁵⁰).

Na Irlanda acrescem juros de 20% do montante que deveria ter sido pago. Contudo, foi criada a “*protective notification*” que permite ao contribuinte dispensar o pagamento dos juros, caso este, em 90 dias, comunique à AT os detalhes da transacção potencialmente abusiva⁵¹.

⁴⁶ Vd. MENEZES CORDEIRO, A., *Tratado de Direito Civil Português*, Parte I, Tomo I, p. 856: “na ineficácia em sentido estrito, o negócio, em si, não tem vícios; apenas se verifica uma conjunção de factores extrínsecos que conduz à referida não produção [de efeitos jurídicos]”.

⁴⁷ Cfr. Art. 38.º/2 da LGT.

⁴⁸ “Under article 1729 of the FTC, a specific tax penalty applies to taxpayers who have been involved in abusive transaction.”, vd. MONÉT, p. 89, *supra* n. 37, cap. 2.2.3.

⁴⁹ Vd. ERNST & YOUNG, p. 47, *supra* n. 10, cap. 2.2.

⁵⁰ Cfr. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Artículo 15.

⁵¹ *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Ireland, p. 4, *Mimeo*.

Na Suécia, devido ao princípio da segurança jurídica, apenas os tribunais podem aplicar a CGAA⁵². A AT efectua um pedido de aplicação da norma, mas a sua aplicação tem de ser decidida pelo tribunal.

A Croácia, a Hungria e a Eslovénia também preveem a ineficácia dos esquemas abusivos, podendo a AT calcular o imposto de acordo com a verdadeira essência da transacção. Já a República Checa não estabelece uma consequência explícita no seu artigo.

2.3. CASO ESPECIAL DAS CGAA NÃO POSITIVADAS

No subcapítulo anterior mencionámos algumas das notas distintivas das CGAA formais domésticas dos EM. Neste subcapítulo vamos fazer referência a algumas das CGAA não formais.

Pelo menos três EM possuem uma CGAA não formal, são eles a Dinamarca, a Holanda e a Polónia.

Na Dinamarca, nos anos 1990, PEDERSEN desenvolveu o “*Principle of Reality*”⁵³. O objectivo era o de criar um método legal que pudesse ser aplicado pela AT e pelos tribunais, quando surgissem casos de planeamento fiscal agressivo, permitindo à AT desconsiderar “*transacções ocas*”⁵⁴ realizadas no intuito de deixar o contribuinte numa situação fiscal favorável.

Como este princípio não está codificado na legislação dinamarquesa, o próprio PEDERSEN reconhece que gera alguma incerteza jurídica, e por isso mesmo não existem orientações claras e concretas para a sua aplicação. Para além do argumento da certeza jurídica, alguns autores invocam ainda o princípio da legalidade, dizendo que o tribunal, ao aplicar um princípio que não está codificado, está a assumir o papel de legislador. Parece-nos importante referir que o TJUE no caso Kofoed⁵⁵, aceitou a aplicação de uma

⁵² OLSSON, p. 13, *supra* n. 11, cap. 2.2.

⁵³ *General Anti-Avoidance Rules (GAARs)*, Rust Report, Denmark, p. 1, *Mimeo*: “Realitetsgrundsetningen” na sua redacção original em dinamarquês.

⁵⁴ “empty transactions” nas palavras de PEDERSEN, *vd. Idem*, p. 1.

⁵⁵ Den: TJUE, 5 de Julho de 2007, Caso C-321/05, *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet*, § 46 .

CGAA doméstica não escrita, desde que a mesma respeite o princípio da certeza jurídica⁵⁶.

Apesar da existência da teoria de PEDERSEN, na prática, os tribunais dinamarqueses não fazem referências directas ao “*Principle of Reality*”, preferindo uma abordagem casuística do abuso de direito fiscal⁵⁷.

Na Holanda coexistem dentro do sistema jurídico uma CGAA não formal – a *Fraus Legis* – e uma CGAA formal moribunda. Chamamos-lhe moribunda porque apesar de estar codificada raramente é aplicada, não tendo relevância prática. Embora tenha sido criada em primeiro lugar, em 1925, rapidamente foi substituída pela doutrina da *Fraus Legis*⁵⁸. Contrariamente à CGAA, que apenas se aplica quando estejam em causa impostos directos, a *Fraus Legis* tem um escopo de aplicação bastante amplo, aplicando-se inclusivamente ao IVA, imposto já harmonizado, desde que se respeite a doutrina europeia⁵⁹.

Para a aplicação da *Fraus Legis* o *Hoge Raad* exige que se verifiquem dois requisitos – um subjectivo e um objectivo – a motivação para agir deve ser a menor ou ausência de tributação (identificamos aqui também o elemento resultado), e o esquema utilizado pelo contribuinte deve ser contrário ao objecto e à função da legislação⁶⁰. Para distinguir entre planeamento fiscal *intra legem* e *extra legem* o *Hoge Raad* esclareceu que o contribuinte pode escolher um esquema que lhe seja mais favorável em termos fiscais, mas se for possível agir através de várias formas, a razão para a escolha não pode ser puramente fiscal – “*two ways doctrine*”⁶¹. Caso se verifiquem os requisitos de aplicação, o esquema utilizado pelo contribuinte será eliminado ou substituído por outro que não afronte a lei fiscal. Desta forma, o imposto vai ser recalculado de acordo com a norma fiscal que o contribuinte tentou evitar.

⁵⁶ Den: conclusões da advogada geral Juliane Kokott, 8 de Fevereiro de 2007, Caso C-321/05, *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet*, § 62.

⁵⁷ Denmark Rust Report, p. 5, *supra* n. 53, cap. 2.3.

⁵⁸ HEMELS, S. J. C., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Netherlands, p. 2 e 3, *Mimeo*.

⁵⁹ *Idem*, p. 6.

⁶⁰ “The Supreme Court formulated two requirements, a subjective and an objective one, to apply *fraus legis*: 1. The decisive reason (the only or by far the most important objective) for entering into a legal act or a set of legal acts is to frustrate (Dutch) taxation (intention of the taxpayer: the subjective or factual requirement); and 2. The chosen arrangement is contrary to the object and purpose of the legislation (the objective or legal requirement)”, vd. HEMELS, p. 4, *supra* n. 58, cap. 2.3.

⁶¹ *Idem*, p. 5.

A Polónia é um caso distinto dos que já analisámos. Entre os anos 1990 e 2000 houve uma tentativa de introduzir o conceito de abuso de lei no sistema jurídico, com base numa orientação jurisprudencial, conhecida como “*doutrina jurisdicional*”⁶², que acabou por fracassar por ser demasiado controversa. Para além disso, este EM já incluiu no seu ordenamento jurídico uma CGAA formal. Todavia, aquela teve um período de vigência muito curto porque em 2004 o seu TC, devido à violação do princípio da segurança jurídica, a declarou parcialmente inconstitucional, tendo o Parlamento em 2005 expurgado a restante⁶³. No entanto, a ideia de introduzir novamente uma CGAA no sistema fiscal está a ser revisitada, e ganhou força com a Recomendação da CE sobre planeamento fiscal agressivo. Aliás, em 2013 iniciaram-se os trabalhos legislativos para a redacção da nova CGAA, que estão a ter em conta as críticas feitas à antiga para que não enferme dos mesmos vícios⁶⁴. Sem CGAA nem “*doutrina jurisdicional*”, o abuso de direito fiscal é combatido através de jurisprudência, baseada em princípios de direito civil conjugados com regras de interpretação da lei tributária.

2.4. CONCLUSÕES INTERMÉDIAS

Tendo em conta esta breve análise, parece-nos que existem inúmeras diferenças entre as CGAA domésticas dos EM da UE. Em primeiro lugar há diferentes abordagens no que diz respeito à sua forma. A maioria dos países tem uma CGAA escrita na sua legislação interna. Outros codificaram o princípio da substância sobre a forma e aplicam-no como se fosse uma verdadeira CGAA. Todavia, como aquela norma é geralmente muito ampla, não nos parece ser a melhor solução, já que confere aos aplicadores do direito uma grande margem de manobra. E outros ainda não têm uma CGAA formal seguindo apenas princípios gerais de Direito não codificados ou orientações jurisprudenciais, o que pode ser ainda mais problemático porque confere uma maior discricionariedade aos tribunais e à AT, obrigando os contribuintes a lidar

⁶² Vd. FILIPCZYK, H. & OLESIŃSKA, A., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Rust Report, Poland, p. 2, *Mimeo*.

⁶³ *Idem*, p. 1.

⁶⁴ *Idem*, p. 1.

com insegurança jurídica e com possíveis decisões contraditórias⁶⁵. Entendemos por isso que o tipo de CGAA mais adequada é a formal, pois traz mais certeza e segurança ao ordenamento jurídico-tributário. De certa forma verifica-se que essa tendência tem vindo a ser seguida, e bem.

Ultrapassada a barreira da forma, verificámos que o próprio conteúdo da CGAA varia bastante de país para país. Como já vimos, relativamente ao escopo de aplicação, alguns países aplicam-na exclusivamente a impostos directos e outros aplicam-na quer a impostos directos quer indirectos. Para além do tipo de imposto em causa, alguns EM aplicam-na a todos os sujeitos passivos, outros maioritariamente a sociedades. Ora, se o âmbito de aplicação da norma é mais estrito num EM do que noutro, está a frustrar-se o princípio da igualdade. No RU, por exemplo, a CGAA apenas tem aplicação quando estão em causa impostos directos. Mas na Áustria a CGAA aplica-se a todos os tributos. Desta forma, num caso de IVA ou até relativamente a uma taxa ou contribuição especial, um sujeito passivo na Áustria vai ver a sua situação abusiva ser desconsiderada, enquanto o mesmo indivíduo e a mesma situação no RU não desencadeariam a aplicação da CGAA, nem sofreriam qualquer tipo de consequência. Neste caso, estaríamos perante uma violação do princípio da igualdade e poderíamos estar perante uma potencial violação das liberdades fundamentais, previstas no TFUE.

Para a aplicação da CGAA, a maioria dos EM exige a verificação cumulativa de três elementos (resultado, objectivo e subjectivo). No entanto quer a Espanha, quer a Roménia, não consideram o elemento subjectivo. A falta deste elemento gera graves consequências, uma vez que pune o sujeito passivo independentemente da sua intenção na operação. Assim, uma pessoa que pratique um esquema em que se verifiquem os elementos resultado e objectivo, vai ser apanhada nas malhas da CGAA, mesmo que a sua intenção não tenha sido defraudar a lei fiscal. É claro que o elemento subjectivo é extremamente difícil de provar, e é essa a razão pela qual certos EM não o adopta e muita doutrina⁶⁶ o critica. Contudo, existem indícios na transacção ou testes que se podem realizar para o aferir. Por essa razão, entendemos, tal como DENNIS WEBER e

⁶⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, (2001), p. 122, “*Pode mesmo afirmar-se que a inexistência de uma cláusula geral anti-abuso cria uma falsa segurança para o sujeito passivo quando este utiliza formas artificiosas de redução da oneração fiscal: perante certos casos concretos um impulso de justiça sem apoio nos princípios que, mal ou bem, estruturam o ordenamento jurídico-tributário pode levar a decisões judiciais surpreendentes e imprevisíveis*”.

⁶⁶ LANG, M., *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, p. 658.

GUSTAVO COURINHA⁶⁷, que embora seja problemático, o elemento subjectivo é essencial na doutrina do abuso. Serve inclusivamente como uma salvaguarda para o sujeito passivo, porque lhe confere segurança e certeza.

Quanto ao elemento resultado, a diferença entre “*vantagem fiscal essencial*” e “*vantagem fiscal*”, na Suécia e Alemanha, respectivamente, pode gerar discrepâncias gravíssimas. É que o aplicador da CGAA pode reconhecer que existe uma vantagem fiscal, mas negar o seu carácter essencial. O que gera desigualdade entre a mesma pessoa e a mesma situação passada na Suécia e passada na Alemanha, porque aí não é necessário aquele requisito adicional.

Novamente, no que concerne ao elemento subjectivo, em Portugal exige-se expressamente que a intenção do contribuinte seja a obtenção da vantagem fiscal, mas em Itália apenas se exige a verificação de razões económicas porque dessa forma se pressupõe que o contribuinte não tem intenção de obter a vantagem. Todavia, podem existir razões económicas e ao mesmo tempo a maior motivação do sujeito passivo ser a obtenção da vantagem. Neste caso também iria existir um tratamento diferenciado entre a mesma situação em Portugal e em Itália. Poderíamos continuar a enumerar vários exemplos deste tipo, que demonstram a constante violação de liberdades fundamentais e do princípio da igualdade, mas cremos que já demonstrámos as consequências que advêm da não harmonização da CGAA.

A CGAA, ao ser uma cláusula aberta, gera alguma desconfiança e por isso são frequentemente invocados os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica e da legalidade, contra a adopção deste tipo de normas. Consideramos que esta desconfiança é um dos motivos da ineficácia⁶⁸ que as CGAA têm revelado no combate ao abuso. Isto porque apesar de todos os EM possuírem uma CGAA, a sua não aplicação tem sido uma prática constante. É inegável que a CGAA é uma cláusula aberta e com conceitos

⁶⁷ WEBER, D., Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ, European Taxation (2013), p. 257: *It is contrary to the principle of legal certainty and the principle of legality to set aside legislation that is clearly worded merely by invoking the fact that the advantage is in conflict with the objective of the legislation. A person who has no subjective intention to abuse can simply make use of such an advantage.*

COURINHA, p. 177, *supra* n. 24, cap. 2.2.1: “*tal elemento acrescenta justiça à aplicação da CGAA*”.

⁶⁸ Quanto à questão da eficácia das CGAA vd. CASALTA NABAIS, J., *Direito Fiscal*, Almedina (2012), 7.^a Edição, p. 215: “Uma cláusula, que convenhamos, deve ter sobretudo uma função preventiva e pedagógica, uma eficácia que previna mais do que remedeie”. Portanto para este autor a rara aplicação destas cláusulas não é problemática.

indeterminados, e que por isso mesmo implica uma maior discricionariedade por parte de quem a aplica. Mas ainda assim acreditamos que é uma mais-valia para o ordenamento jurídico porque vem garantir os princípios da igualdade tributária e da justiça fiscal. Por um lado porque deixam de existir esquemas de fraude à lei fiscal, garantindo um tratamento semelhante para todos contribuintes, e por outro ao acabar com o planeamento fiscal abusivo é garantida uma maior receita para o Estado, que pode dessa forma financiar um maior número de serviços e fazer uma redistribuição de riqueza mais equitativa, podendo facilitar a manutenção do Estado Social.

Tendo em conta todas estas considerações, parece-nos que a CGAA é um instrumento importantíssimo no combate ao abuso de direito fiscal. A sua formalização apresenta-se como uma tendência, como se pode verificar com o RU e EUA. Nenhum destes países tinha uma CGAA formal e combatiam o planeamento fiscal agressivo através de orientações jurisprudenciais. Mas acabaram por adoptar recentemente uma CGAA escrita. Para além destes dois Estados também já referimos a Polónia, que viu a sua CGAA ser expurgada do seu ordenamento jurídico por decisão do TC, optando por não a reformular, ficando sem aquele instrumento no seu ordenamento jurídico. No entanto, actualmente encontra-se a discutir novamente a inserção de uma CGAA.

Com este capítulo pretendíamos demonstrar a diversidade que existe entre os vários EM quanto às suas CGAA domésticas. Na nossa opinião, todas as disparidades que enunciámos são contrárias ao espírito do mercado único e são prejudiciais, não só para os próprios EM, que através do planeamento fiscal agressivo perdem receitas necessárias para o seu financiamento, mas também para os próprios sujeitos passivos que estão expostos a um tratamento diferenciado de EM para EM, vivendo em permanente insegurança jurídica e com violações constantes de princípios básicos fundadores da UE.

3. PROPOSTA DE HARMONIZAÇÃO DAS CLÁUSULAS GERAIS ANTI-ABUSO

3.1. A RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO SOBRE PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO

Verificámos que existe uma tendência para discutir o abuso de direito fiscal em alturas de crise económico-financeira. Apesar de ser um tema extremamente sensível por mexer com vários princípios constitucionais, em contrapartida, tem muita influência nos cofres dos Estados⁶⁹.

TIMOTHY LYONS afirma que, numa época de crise financeira, a falta de mecanismos que previnam o abuso de direito fiscal é uma falha estrutural no sistema tributário que tem um impacto directo na necessidade potencial de assistência financeira europeia⁷⁰. A principal razão apontada pelo autor para a mudança de paradigma no modo de funcionamento das políticas fiscais dos EM é a crise financeira que se instalou em meados de 2008 e que trouxe a necessidade de assistência financeira a alguns EM, concedida pelo FEEF, pelo MEEF e pelo TFUE. Ainda de acordo com LYONS, a falta de mecanismos que previnam o abuso de direito fiscal é uma falha estrutural no sistema tributário que tem um impacto directo na necessidade potencial de assistência financeira europeia⁷¹.

⁶⁹ Ireland Rust Report, p. 6, *supra* n. 51, cap. 2.2.4: “It is noteworthy that during the 1980s Ireland was in a severe recessionary period (a rate of inflation of 15%, high unemployment at 17% and high rates of emigration each year). The Irish GAAR was introduced within this context when the Government was seeking to improve the public finances and to imbue tax payers with a feeling that the tax system was fair.”

E ainda MITROYANNI, I., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of the Tax System in the Post-BEPS Tax World? – European Union*, EU, Mimeo, p. 2: “the ATP Rec (...) clearly reflects the policy repercussions of the crisis in tax matters;”.

⁷⁰ LYONS, p. 111, *supra* n. 1, cap. 1.1.: “The extent to which the functioning of an EU Member State’s tax system is perceived as exclusively its own responsibility has, in practice at least, changed significantly in recent times. Perhaps the single most important reason for the change is the financial crisis and the necessity for financial assistance to be given to states under the European Financial Stability Facility, the European Financial Stabilization Mechanism and the Treaty on the Functioning of the European Union. If international tax systems contain structural faults, for example, because they fail to impose tax effectively or facilitate its collection, or because they lack tools to prevent anti-avoidance or ensure compliance, then that has a direct impact on the potential need for EU financial assistance.”

⁷¹ *Idem*, p. 111: “If international tax systems contain structural faults, for example, because they fail to impose tax effectively or facilitate its collection, or because they lack tools to prevent anti-avoidance or ensure compliance, then that has a direct impact on the potential need for EU financial assistance.”

Antes de a Recomendação sobre Planeamento Fiscal Agressivo⁷² ser publicada, a CE elaborou em 2011 uma proposta de directiva sobre a matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (o *MCCCIS*). Nesta, a CE expressou pela primeira vez a intenção de inserir uma CGAA comum dentro da UE⁷³, redigindo o seu normativo da seguinte forma:

«As transacções simuladas realizadas com o único objectivo de evitar a tributação não são consideradas para efeitos de cálculo da matéria colectável.

*O primeiro parágrafo não é aplicável a actividades comerciais realizadas de boa fé, podendo o contribuinte optar entre duas ou mais transacções que têm o mesmo resultado comercial mas que produzem montantes tributáveis diferentes.»*⁷⁴

Para além destas duas propostas de CGAA, a CE propôs ainda uma revisão da Directiva Mães e Afiliadas para que nela se inserisse também uma CGAA. Esta alteração foi aprovada pelo Conselho na reunião do ECOFIN de 20 de Junho de 2014⁷⁵. Em 28 de Janeiro de 2015 foi publicada a alteração àquela Directiva⁷⁶, introduzindo a primeira CGAA no plano europeu, tendo a seguinte redacção:

«2. Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.

Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.

3. Para efeitos do n.º 2, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.

⁷² Cfr. Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo, C (2012) 8806 final.

⁷³ MITROYANNI, p. 1, *supra* n. 69, cap. 3.1.: “The Commission has possibly reached the decision to include a GAAR in the CCCTB proposal on the main thought that this being a new tax system without any jurisprudential precedente, a GAAR would be useful in countering novel tax planning structures.”

⁷⁴ Cfr. Proposta de Directiva do Conselho relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), Bruxelas, COM (2011) 121/4, página 49, art. 80.º.

⁷⁵ Cfr. Luxembourg, 20 June 2014, 9402/14, (OR. en), PRESSE 254.

⁷⁶ DIRETIVA (UE) 2015/121 DO CONSELHO de 27 de janeiro de 2015.

4. A presente diretiva não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal.»

Entendemos que a introdução da CGAA na Directiva Mães e Afiliadas é extremamente importante, e pode ser um momento de viragem no Direito Fiscal Europeu. Com esta recente alteração legislativa, a nossa dissertação ganha ainda mais força e a discussão sobre a harmonização das CGAA sobe de tom, uma vez que a recente CGAA, aplicável unicamente no âmbito da Directiva Mães e Afiliadas, tem um sentido normativo bastante semelhante à que nos propusemos a analisar. A adopção desta nova CGAA é uma lufada de ar fresco para o Direito da UE, e um sinal bastante positivo para a luta contra a elisão fiscal.

Para além disso, esta tendência de combate ao abuso de direito fiscal não é exclusivamente europeia. A OCDE também publicou, em 2013, um Plano de Acção para o combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros⁷⁷ (*BEPS Action Plan*), no qual destacamos a Acção 6⁷⁸ (Prevenir a utilização abusiva das convenções)⁷⁹.

Apesar de todos os desenvolvimentos e das várias propostas que têm surgido em matéria de abuso de direito fiscal, neste capítulo vamos cingir-nos à análise da proposta de CGAA elaborada pela CE na sua Recomendação de 2012, tentando compreender se a sua implementação pelos EM é exequível e vantajosa.

3.2. ANÁLISE DO CONTEÚDO NORMATIVO DA CGAA EUROPEIA

A CGAA proposta na Recomendação da CE sobre planeamento fiscal agressivo de 6 de Dezembro de 2012 tem a seguinte redacção:

«Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal deve ser ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica.»

⁷⁷ Cfr. OCDE (2014), *supra* n. 2, cap. 1.1.

⁷⁸ *Idem*, *supra* n. 2, cap. 1.1.

⁷⁹ LANG, *supra* n. 66, cap. 2.4.

Numa primeira leitura é possível identificar os três elementos comuns na estrutura de uma CGAA de qualquer EM e a consequência que daí advém. Vamos analisá-los em detalhe de seguida, mas achamos pertinente tecer algumas considerações prévias.

Em primeiro lugar, esta norma tem um escopo muito restrito, uma vez que visa evitar o planeamento fiscal agressivo⁸⁰, mas somente aquele que ocorre no âmbito da tributação directa⁸¹, e apenas quanto a determinados impostos⁸², tipificados naquela Recomendação⁸³. Parece-nos que esta restrição na aplicação da CGAA aos impostos directos se deve à já existente harmonização europeia do IVA. No entanto, existem outros impostos indirectos não harmonizados que vão ficar de fora do âmbito desta cláusula. E mesmo em sede de IVA, porquê negar a aplicação da CGAA? O facto de estarmos perante um imposto já harmonizado é aliás mais um argumento para lhe estender a aplicação da CGAA comum, nos termos dos princípios da EU e não dos próprios EM, para que se alcance o objectivo pleno da harmonização⁸⁴.

Uma novidade que identificámos neste tipo de cláusulas é a sua aplicação a situações plurilocalizadas (intra e extra UE)⁸⁵ e não apenas ao nível doméstico.

A CE não se pronuncia sobre o âmbito subjectivo da norma. Por esse motivo, entendemos que aquela cláusula se aplica quer a indivíduos, quer a sociedades ou a qualquer outro sujeito passivo.

Da mesma forma, a CE também não se pronuncia sobre a possibilidade de aplicação retroactiva, nem sobre a distribuição do ónus da prova. No que concerne a estes dois tópicos, somos da opinião que a CE nada disse propositadamente, uma vez

⁸⁰ Cfr. Recomendação da Comissão, p. 2, considerando (2), *supra* n. 72, cap. 3.1.: “O planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais.”

⁸¹ *Idem*, p. 3, § 1: “(...) no domínio da fiscalidade directa.”

⁸² *Idem*, p. 4, § 2/a): “o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e, se for caso disso, o imposto sobre as mais-valias, bem como a retenção na fonte de natureza equivalente a qualquer destes impostos”.

⁸³ MITROYANNI, p. 6, *supra* n. 69, cap. 3.1., precisamente pelo facto de o escopo de aplicação ser muito restrito, a autora questiona se esta cláusula é mesmo uma CGAA ou não será antes uma CEAA.

⁸⁴ Vd. MARTINS, ALEXANDRA, *A admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em sede de IVA*, Almedina, (2007).

⁸⁵ Cfr. Recomendação da Comissão, p. 4, § 4.1, *supra* n. 72, cap. 3.1.

que essas matérias estão intimamente relacionadas com o sistema fiscal doméstico⁸⁶, constituindo em alguns casos pilares essenciais do mesmo. Portanto, concluímos que, a CE entende que devem ser os próprios EM a decidir sobre estes assuntos⁸⁷.

Adicionalmente, a CE também nada refere a propósito da criação de *GAAR Panels*. Tal como já afirmámos, entendemos que seria benéfica a implementação de um a nível europeu, para que pudesse supervisionar a aplicação das CGAA e garantir a homogeneidade de tratamento entre os vários EM⁸⁸. No entanto, tendo em conta os problemas práticos que se levantariam com a sua implementação, nomeadamente ao nível da sua constituição e enquadramento no âmbito das instituições europeias já existentes, parece-nos mais prudente, para já, a criação de um “Observatório da GAAR”, tutelado pela CE.

Esse “Observatório da GAAR” poderia ter como membros especialistas em Direito Fiscal dos vários EM, e serviria para compilar os vários casos de aplicação da CGAA que viessem a ocorrer. Desta forma, poderia emitir relatórios periódicos sobre a aplicação das CGAA, pronunciando-se acerca da interpretação praticada pelos vários tribunais domésticos, apontando as semelhanças, mas também as divergências ainda existentes e a combater, podendo mesmo sugerir (obviamente que sem vincular os EM), qual a melhor interpretação a seguir.

Assim, a aplicação das CGAA seria controlada *à posteriori*, e gradualmente, podendo os EM beneficiar de um período de adaptação à mesma sem qualquer tipo de limitação da sua soberania, visto que não existiria qualquer órgão com poderes vinculativos que os obrigasse a adoptar determinado tipo de entendimentos.

Adicionalmente, entendemos que seria bastante útil, a criação de um *website* com as várias versões da CGAA, por país, e ainda uma pequena explicação acerca das melhores práticas na interpretação e aplicação da mesma. Este *website* deveria ser gerido pelo “Observatório da GAAR”, que poderia ainda disponibilizar listas com os

⁸⁶ Exemplo de Portugal, o princípio da proibição da retroactividade fiscal é um dos pilares do sistema tributário. Está previsto no art. 104.º/3 CRP e aplica-se a todos os tributos.

⁸⁷ Também neste sentido vd. MITROYANNI, p. 7, *supra* n. 69, cap. 3.1.

⁸⁸ LANG, p. 659, *supra* n. 66, cap. 2.4., no qual o autor realça o facto de a UE ter o TJUE, que emite interpretações vinculativas acerca do Direito da UE e diz que essa é a melhor forma de garantir uma aplicação justa e desinteressada daquele, já que os tribunais nacionais são parciais e até aplicam o princípio *in dubio pro pátria*. Este é mais um motivo que sustenta a nossa posição quanto à existência de um Observatório da GAAR Europeu.

vários procedimentos tributários e processos judiciais de aplicação da CGAA e os respectivos acórdãos que surgissem em cada EM. Desta forma, cremos que os princípios da igualdade e da segurança jurídica ficariam reforçados, e os cidadãos estariam informados sobre o tipo de planeamento fiscal possível.

3.2.1. ELEMENTO RESULTADO

O elemento resultado da proposta da CE está redigido como na grande maioria dos EM: “evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal”⁸⁹. A CE clarificou que o objectivo de evitar a tributação existe se, “independentemente de qualquer intenção subjectiva do contribuinte”, o esquema utilizado for “incompatível com o objecto, o espírito e a finalidade das disposições fiscais que normalmente deveriam ser aplicadas”⁹⁰. Entendemos que esta primeira parte do elemento resultado a torna um pouco confusa, uma vez que, como demonstraremos em seguida, esta norma possui também um elemento subjectivo. Portanto, para a aplicação da mesma, as intenções do sujeito passivo devem ser obrigatoriamente analisadas. No entanto, no que diz respeito ao desvio da tributação, para efeitos da verificação do elemento resultado, a CE entende que não devem considerar-se as intenções do contribuinte, o que é estranho e contraditório, porque esta cláusula apesar de constituída por vários elementos deve ser vista e analisada como um todo.

Um ponto extremamente importante que é necessário realçar é o facto de a CE afirmar expressamente⁹¹ que o que se pretende evitar com a CGAA é a evasão fiscal⁹². Logo esta norma pretende evitar e corrigir os comportamentos dos contribuintes que sejam lícitos, e não contrariam directamente a lei fiscal, mas que geram vantagens fiscais não admitidas pelo espírito da norma⁹³.

⁸⁹ Cfr. Recomendação da Comissão, p. 5, *supra* n. 72, cap. 3.1.

⁹⁰ *Idem*, p. 5, § 4.5.

⁹¹ *Idem*, p. 4, § 4.1

⁹² Vd. MITROYANNI, p. 5, *supra* n. 69, cap. 3.1.: “The ATP Rec specifies what the purpose of *avoiding taxation* means and implicitly draws the distinction between the concepts of ‘avoidance’ and ‘evasion’. Specifically, *tax avoidance* occurs where, irrespective of any subjective intentions of the taxpayer, the arrangement (or series of arrangements) defeats the object, spirit and purpose of the tax provision which would otherwise apply. It follows that contrary to tax evasion, which points to an infringement of the law, the taxpayer’s behaviour is in line with the letter of law but fails to honour the spirit of it when it comes to tax avoidance.”

⁹³ COURINHA, p. 15, *supra* n. 24, cap. 2.2.1.

No § 4.7 da Recomendação é clarificado o significado de “*vantagem fiscal*”, que deverá ser aferida através de um método comparativo. Ou seja, a CE entende que existe uma vantagem fiscal se, ao comparar o montante devido pelo contribuinte considerando o esquema por ele utilizado com o montante que seria devido caso tal esquema não existisse, o contribuinte obtiver uma redução ou eliminação de imposto. No intuito de facilitar esta comparação, a CE dá como exemplos de vantagem fiscal que poderão ser originadas: a) um montante não ser inserido na matéria colectável; b) exista uma dedução; c) exista uma perda fiscal; d) não exista retenção na fonte; ou e) um imposto estrangeiro seja compensado⁹⁴. Devemos esclarecer que esta lista de situações que consubstanciam uma vantagem fiscal é meramente exemplificativa⁹⁵. Relativamente a esta segunda parte há uma crítica constante por parte do RU e da Irlanda. Tanto LYONS⁹⁶, como TOM MAGUIRE⁹⁷ põem em causa o método comparativo sugerido pela CE, já que na sua opinião aquele método confere uma grande discricionariedade à AT. Entendem aqueles autores que tal pode tornar-se perverso porque a AT pode manipular os factos hipotéticos de forma a chegar ao resultado que lhe for mais conveniente. De acordo com aqueles autores, em última análise, para arrecadar o máximo de receita possível, a AT poderia manipular os factos conseguindo sempre demonstrar que existiu uma vantagem fiscal e que por esse motivo a CGAA poderia ser aplicada, abrangendo injustamente algumas situações.

⁹⁴ Cfr. Recomendação da Comissão, p. 6, § 4.7, *supra* n. 72, cap. 3.1.

⁹⁵ MITROYANNI, p. 5, *supra* n. 69, cap. 3.1.: “(...) the ATP Recommendation contains a non-exhaustive list of situations which would normally amount to a tax benefit.”

⁹⁶ LYONS, p. 116, *supra* n. 1, cap. 1.1.: “This is less broad than the definition of tax advantage in the UK draft legislation, but it is the comparison between the tax liabilities with and without the arrangements which is the primary focus of the attention of national authorities.”

⁹⁷ MAGUIRE, T., *Anti-Avoidance and the EU – Changes Suggested, but we have s811*, p. 134 e 235: “O’Donnell J. notes (at para. 81) of his decision in O’Flynn: «(...) It is always possible to hypothesise circumstances one degree different from the present, and to continue to elaborate until the desired result is achieved.» (...) the comparison was made by O’Donnell J in relation to the definition of tax avoidance transaction in s811(2) and not by the reference of tax advantage in s811(1). That is by the by, in that his point on the use of comparators is well made. To my mind, the judge is not ruling out the reference being made to comparators in ascertaining the existence or not of a tax-avoidance transaction.”

3.2.2. ELEMENTO OBJECTIVO

O elemento objectivo⁹⁸ é aquele que está mais desenvolvido na proposta. A CE esclarece-nos quanto ao significado a atribuir às expressões “*montagem*” e “*artificial*”. Quanto à primeira, no § 4.3 da Recomendação encontramos uma definição bastante desenvolvida: “*montagem*” é “*qualquer transação, regime, medida, operação, acordo, subvenção, entendimento, promessa, construção ou eventualidade*” e “*pode incluir mais de uma medida ou parte*”⁹⁹. MAGUIRE alega que a utilização da expressão “*montagem*” (“*arrangement*”) como expressão principal (a qual inclui transacção) torna este elemento muito estrito, porque na sua opinião e nos termos do direito anglo-saxónico, a “*transaction*” é mais ampla que “*arrangement*”. Discordamos deste autor, parece-nos que “*montagem*” é um termo mais amplo que “*transacção*”, uma vez que pode incluir várias realidades. Embora sejamos da opinião que esta expressão é um pouco ambígua e não configura um conceito jurídico comum no âmbito do direito fiscal¹⁰⁰.

Parece-nos que a versão portuguesa perdeu com a tradução que foi realizada. Ao invés de adoptar a expressão “*expedientes*” já conhecida no direito fiscal europeu e utilizada pela jurisprudência do TJUE¹⁰¹, decidiu-se introduzir um novo conceito, tornando a sua interpretação confusa ao nível da ordem jurídico-tributária europeia. Entendemos que a expressão empregue não se adequa à finalidade daquela norma, o que estão em causa são esquemas, artimanhas, expedientes. Defendemos portanto, em alternativa, a utilização de “*expedientes*”, de forma a reforçar o sistema jurídico da UE e a torná-lo coeso.

No que concerne ao adjectivo “*artificial*”, no § 4.4, a CE definiu-o através da falta de “*substância comercial*”¹⁰². Uma vez que esta qualificação como “*artificial*” deve ser executada pelas AT dos EM¹⁰³, a Recomendação contém vários exemplos do que deve ser considerado como artificial¹⁰⁴. MAGUIRE é um crítico desta definição

⁹⁸ Cfr. Recomendação da Comissão p. 5 § 4.2., *supra* n. 72, cap. 3.1.: “*Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas (...) As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica.*”

⁹⁹ *Idem*, p. 5, § 4.3.

¹⁰⁰ Embora seja utilizada por AVELÃS NUNES, p. 55, *supra* n. 3, cap. 1.1.

¹⁰¹ UK: TJUE, 12 de Setembro de 2006, Caso C-196/04, *Cadbury Schweppes plc v. Commissioners of Inland Revenue*

¹⁰² Cfr. Recomendação da Comissão, p. 5. § 4.4, *supra* n. 72, cap. 3.1.

¹⁰³ LYONS, p. 116, *supra* n. 1, cap. 1.1.

¹⁰⁴ Cfr. Recomendação da Comissão, p. 5. § 4.4, *supra* n. 72, cap. 3.1.

porque são utilizadas duas expressões bastante semelhantes na sua letra, embora diferentes no seu conteúdo:

- i) “*economic substance*” (“*realidade económica*”), que é utilizada no corpo da norma; e
- ii) “*commercial substance*” (“*substância comercial*”), que é utilizada nas notas interpretativas.

O autor tenta explicar a utilização dos dois conceitos com base na jurisprudência do TJUE, alegando que a “*commercial substance*” diz respeito a “*monetary elements*” e a “*economic substance*” à forma da transacção¹⁰⁵. No entanto, na sua opinião, ao incluir estas duas expressões a proposta de CGAA torna-se confusa e inconsistente¹⁰⁶. Concordamos com o autor, não só devido à confusão criada pela utilização dos dois conceitos, mas também devido à divergência já existente entre EM, visto que ambas as expressões são utilizadas nas suas CGAA domésticas, e essa é precisamente uma das disparidades existentes. Em nosso entender a CE devia ter tomado uma posição e esclarecido os EM sobre o melhor entendimento e significado das mesmas.

Uma outra questão que achámos pertinente, e que também não está mencionada na Recomendação da CE, é a relativa à reprovação normativo-sistemática da “*montagem*”, uma componente essencial do elemento objectivo. A proposta da CE não contém expressa esta vertente normativa. Ainda assim entendemos que a mesma existe e podemos encontrar uma breve menção àquela na explicação do elemento resultado, onde é dito: “*seja incompatível com o objetivo, o espírito e a finalidade das disposições fiscais que normalmente deveriam ser aplicadas*”¹⁰⁷. Todavia, no contexto desta CGAA comum não foi clarificado se a reprovação normativa deve ser analisada ao nível do Direito Fiscal doméstico, do Direito Fiscal Europeu, ou até mesmo do Direito Fiscal Internacional já que aquela norma se aplica também às relações com países terceiros. Somos da opinião que o pretendido é que o direito a ter em conta seja o doméstico – do EM que vai desencadear o procedimento de aplicação daquela CGAA, visto que apesar

¹⁰⁵ MAGUIRE, p.130, *supra* n. 97, cap. 3.2.1.: “One possible explanation of economic substance vis-à-vis commercial substance is that the former looks to monetary elements whereas the latter looks to how the transaction is arranged (e. g. use of letterbox companies etc. à la Cadbury, etc.).”

¹⁰⁶ *Idem*, p.130: “The GAABR allows to look to the «economic substance» of the transaction, but in determining whether artificially exists, regard is to be had to the arrangement’s «commercial substance», and the indicators of that include the potencial inconsistency between its legal characterisation and its «legal substance».”

¹⁰⁷ Cfr. Recomendação da Comissão, p. 5. § 4.5, *supra* n. 72, cap. 3.1.

de estar em discussão a harmonização da CGAA, ainda não existe harmonização de outras normas tributárias. Portanto, o mais lógico é a reprovação normativo-sistemática ser considerada à luz do direito doméstico, mas não descurando os princípios do direito fiscal europeu. No entanto, é mais um ponto que não está claro na Recomendação, e em relação ao qual devia existir uma referência inequívoca.

3.2.3.ELEMENTO SUBJECTIVO

O elemento subjectivo, que normalmente se identifica com a intenção do contribuinte, é o seguinte: “*criadas com o objetivo essencial de*”. Para além do texto normativo proposto, a CE não se pronunciou mais quanto a este elemento. Apenas referiu que o “*objectivo*” da “*montagem*” deve ser considerado “*essencial*” quando “*qualquer outra finalidade que é ou poderia ser imputada à montagem ou à série de montagens se afigure, no máximo, negligenciável, tendo em consideração todas as circunstâncias da situação*”¹⁰⁸. Portanto, para além de a CE não se pronunciar muito sobre o assunto, quando o faz é de forma extremamente sucinta e imprecisa.

O que tomamos como certo é o facto de a motivação fiscal não necessitar de ser a única, mas de dever ser a principal motivação do sujeito passivo para que se desencadeie a aplicação da CGAA¹⁰⁹. Isto porque o TJUE utiliza ambas as expressões (“*essential*” e “*sole purpose*”) na sua jurisprudência, mas a CE apenas refere o carácter essencial da transacção¹¹⁰. Ou seja, desde que outras motivações que não a fiscal tenham importância suficiente, o esquema em causa já não vai cair no âmbito da CGAA, devido à falta de verificação do elemento subjectivo.

Tal como referimos aquando do estudo do elemento resultado, a CE traçou claramente uma linha entre elisão fiscal e fraude fiscal, sendo que a CGAA apenas se aplica ao primeiro fenómeno. Cremos que esta delimitação tem consequências ao nível do elemento subjectivo, dado que o teste realizado para aferir se existiu ou não elisão

¹⁰⁸ Cfr. Recomendação da Comissão, p. 5. § 4.6, *supra* n. 72, cap. 3.1.

¹⁰⁹ A Comissão parece ter alterado a interpretação a dar a este elemento, já que no CCCTB se exigia o “*sole purpose*” e agora na Recomendação basta o “*essential purpose*”.

¹¹⁰ MITROYANNI, p. 5, *supra* n. 69, cap. 3.1.: “Furthermore, the purpose of avoiding tax shall be *essential* whereas any other purpose that is or could be attributed to the arrangement appears at most negligible. This requirement for applying the GAAR is drafted to reflect the conclusions of the ECJ’s jurisprudence and is precisely derived from *Halifax*, a case on a VAT tax avoidance scheme. It is worth recalling that the ECJ has also used the term *sole purpose* in a number of cases involving tax avoidance schemes.”

fiscal é mais factual e centrado nas circunstâncias do caso, do que nos propósitos do sujeito passivo. Este teste centrado nos factos facilita a actuação da AT e é defendido por WEBER¹¹¹.

Todavia, a explicação da CE torna-se contraditória porque não se consegue compreender se aquela pretende que a intenção do sujeito passivo seja considerada ou não. Ao definir o elemento resultado (“*evitar a tributação*”) a CE refere expressamente que não se devem considerar quaisquer intenções subjectivas do sujeito passivo¹¹². No entanto, no parágrafo seguinte, ao definir “*objectivo essencial*”, não se refere literalmente à intenção do contribuinte, mas obriga à demonstração da motivação principal da transacção e exige que não seja unicamente fiscal. Ora, se é necessário demonstrar que há outras razões que não fiscais, está a ter-se em consideração a intenção do sujeito passivo¹¹³. Assim, a CE acabou por contradizer-se, deixando o intérprete sem saber o que deve realmente entender com aquela expressão.

3.2.4. CONSEQUÊNCIAS DA APLICAÇÃO DA CGAA

A consequência da verificação cumulativa dos três elementos é a seguinte: “*deve ser ignorada*”. E sobre a estatuição da cláusula nada mais é dito na Recomendação, nem um pequeno esclarecimento adicional. O que nos levanta algumas dúvidas sobre a sua interpretação.

Em primeiro lugar, entendemos que a esta expressão não é mais que uma tradução literal da redacção em língua inglesa “*shall be ignored*”. A qual não é uma das invalidades ou ineficácias tipicamente aplicadas no âmbito jurídico português¹¹⁴, mas

¹¹¹ WEBER, *supra* n. 67, cap. 2.4.

¹¹² Cfr. Recomendação da Comissão, p. 5. § 4.5, *supra* n. 72, cap. 3.1.

¹¹³ No mesmo sentido vd. LYONS, p. 115, *supra* n. 1, cap. 1.1.: “It is understandable that the subjective intentions of the taxpayer are not dominant in relation to tax. As we have seen, however, subjective intentions are not to be totally disregarded. Where a taxpayer has or could have, to a non-eligible degree, a purpose other than tax avoidance then the arrangements in question will not have the avoiding of tax as their «essential» purpose. The EU GAAR will not then apply. The formulation advanced by the EU Commission has, therefore, a safeguard based on the intention. Interestingly, Mr. Aaronson’s illustrative GAAR contained a safeguard based on intention which the UK draft legislation did not include.”

¹¹⁴ MENEZES CORDEIRO, p. 856, *supra* n. 46, cap. 2.2.4, distingue ineficácia em sentido estrito da invalidade (que se subdivide na nulidade e na anulabilidade).

que entendemos que se traduz na *ineficácia em sentido estrito* da “*montagem*” em causa.

No entanto, não há qualquer especificação sobre o âmbito daquela ineficácia. Irá ocorrer exclusivamente no plano do direito tributário, como em Portugal, ou irá ocorrer em todos os planos jurídicos, e por esse motivo o esquema em causa não produzirá quaisquer efeitos?¹¹⁵ MAGUIRE aponta para a primeira solução. A ineficácia ocorrerá apenas no âmbito do direito fiscal, já que presume que o § 4.1 deve ser também introduzido na legislação doméstica (precisamente para garantir que os efeitos legais não-fiscais do esquema abusivo se mantêm no ordenamento jurídico)¹¹⁶. Não concordamos com esta posição, que reflecte a forma legislativa dos sistemas jurídicos de *common law*.

Na nossa opinião, apenas a segunda parte do § 4.2 da Recomendação deve ser inserida na legislação doméstica, todo o restante texto serve apenas para auxiliar os EM na melhor interpretação da CGAA. Para além disso, o § 4.1 não traça qualquer limite à ineficácia prevista. Apenas delimita geograficamente o escopo de aplicação da mesma, que, como já referimos, é bastante amplo, uma vez que se aplica a nível doméstico, europeu e internacional. Como não encontramos qualquer delimitação da ineficácia prevista, presumimos que aquela é uma *ineficácia total*. Portanto erradica todos os efeitos jurídicos, fiscais e não fiscais, do esquema em causa. Esta não nos parece ser a melhor solução, visto que vai inutilizar por completo o acto ou transação em causa, prejudicando os terceiros implicados. Embora não seja essa a interpretação que retiramos da CGAA comum, entendemos que a ineficácia por ela prevista deveria ser limitada ao âmbito tributário, deixando as restantes áreas do direito regular-se a si próprias.

Para além de “*deve ser ignorada*”, a segunda frase da CGAA “*As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica*” também é relevante para interpretar a estatuição daquela norma.

¹¹⁵ MAGUIRE, p. 128, *supra* n. 97, cap. 3.2.1. – “The first sentence of the clause is of some note: does it mean that the whole arrangement itself is to be ignored and that all of its constituent parts never existed, or only the tax benefit itself is to be ignored?”.

¹¹⁶ *Idem*, p. 128, n. rodapé n.º 10: “It is presumed that para. 4.1 is to be inserted into tax legislation such that the parties’ legal rights (other than tax) are not interfered with.”.

No entanto, mais uma vez não há qualquer clarificação quanto a este tema. O que daqui retiramos é que, para além da ineficácia, as “*montagens*” devem ser tributadas de acordo com a sua realidade económica. Mas em que termos? Com que critérios? Parece-nos que esta redacção se torna perigosa por conceder demasiada discricionariedade à AT, pelo que deverá ser rectificada pela CE, sob pena de prevalecer a falta de segurança *jurídica*.

Um segundo problema que se levanta quanto às consequências de aplicação da CGAA é o da possibilidade, que foi deixada em aberto, de cumular outro tipo de sanções com a ineficácia. Aquela cláusula não proíbe expressamente outro tipo de consequências como faz, por exemplo, a lei espanhola. Assim sendo, a França, que para além da ineficácia exige o pagamento de uma sanção pecuniária, poderia manter estas duas consequências, continuando a ser o único EM com tal prática, perdurando uma das disparidades dentro do espaço europeu.

3.3. IMPLEMENTAÇÃO DA PROPOSTA

A Proposta de harmonização da CGAA surgiu através de uma Recomendação da CE. De acordo com o art. 288.º do TFUE “*As recomendações e os pareceres não são vinculativos*”. Todavia, alguns autores, entre os quais FAUSTO QUADROS, entendem que as recomendações produzem “*um efeito jurídico persuasivo, que não está muito afastado de um efeito vinculativo*”¹¹⁷, já que caso a recomendação não seja adoptada pelos EM, pode vir a ser emitido um acto vinculativo com o mesmo conteúdo.

Juridicamente, não nos parece existir nada de errado com esta recomendação, visto que respeita os vários princípios da UE, em especial o princípio da subsidiariedade (vd. art. 5.º TUE e Protocolo n.º 2), que dispõe que a UE “*intervém apenas se e na medida em que os objectivos da acção considerada não possam ser suficientemente alcançados pelos EM*”. No caso da harmonização das CGAA, não nos parece possível que os EM, individualmente, possam tomar todas as medidas necessárias para atingir esse objectivo. Até agora nada foi feito nesse sentido; mais, a carta dos Ministros das

¹¹⁷ QUADROS, FAUSTO DE, *Direito da União Europeia*, Almedina (2009), p. 368.

Finanças da Alemanha, França e RU¹¹⁸ é quase que um pedido de ajuda à UE para resolver este problema!

Parece-nos perfeitamente legítimo que a UE assuma essa competência, que é uma competência partilhada (cfr. art. 4.º/2/a) do TFUE – entendemos que tendo em conta a definição de mercado interno do art. 3.º/3 do TUE e do art. 26.º/2 do TFUE, a fiscalidade tem impacto sobre aquele).

Um outro motivo que traduz a necessidade de harmonização das CGAA é o facto que demonstrámos no capítulo 2. Dentro dos vários EM há uma grande variedade de CGAA, e as disparidades entre elas geram alguns problemas relacionados com as liberdades fundamentais e com o funcionamento do mercado interno.

A CE decidiu pronunciar-se sobre este assunto através de um acto não vinculativo. No entanto, esta não vinculatividade não nos parece condição suficiente para os EM ignorarem a Recomendação. A matéria da fiscalidade é uma matéria bastante sensível para os EM, porque afecta a sua soberania. Por esse motivo, aqueles têm vindo a fazer um esforço para que não se avance demasiado neste campo, numa tentativa de a manter.

Todavia, como já demonstrámos, a matéria do abuso de direito fiscal no mundo actual não tem fronteiras. Por isso acreditamos que os EM se devem unir para o combater de forma eficaz e assegurar que os direitos fundamentais dos contribuintes, dentro dos quais se inserem as liberdades fundamentais, são respeitados.

Por todas estas razões parece-nos que a opção da CE de emitir primeiro uma recomendação¹¹⁹, foi ponderada e inteligente já que, desta forma, foi feito um convite

¹¹⁸ GEORGE OBSBORNE, PIERRE MOSCOVICI E WOLFGANG SCHAUBLE, *We are determined that multinationals will not avoid tax*, Financial Times, 2013: “The international corporate tax system is increasingly out-dated. This has allowed some large multinational companies to avoid paying their fair share in tax. International companies are a great source of innovation and jobs. Let us put our cards squarely on the table. No one country wants to act alone and drive investment away. But people in our countries are rightly calling for something to be done. That’s why we need to act together through the group of G20. (...) We are taking steps to clamp down on tax avoidance in our own countries. But acting alone has its limits. Clamp down in one country and those companies, their lawyers and their accountants move elsewhere. In fact, the Organization for Economic Co-operation and Development has argued that unilateral action could even be counterproductive. That’s why we need to act together.”

¹¹⁹ VEGA, ALBERTO, *International Guidance through soft law: The case of OECD transfer pricing guidelines*, p. 7 e 8: “With respect to the advantages, it is clear that soft law helps to reach agreements that otherwise would not be possible. (...) Furthermore, non-binding agreements are less costly to states in terms of sovereignty than hard law. (...) With respect to the disadvantages, some authors have pointed out that soft law is a danger to the rule of law.” – sobre as vantagens e desvantagens do soft law.

aos EM para discutir este tema. Ao não ser um instrumento vinculativo torna os EM mais receptivos à discussão das matérias em causa, já que não limita a sua soberania.

Estes podem, a nível interno, aceitar a recomendação e aplicá-la na sua ordem jurídica seguindo o conselho da CE, transformando *soft law* em *hard law*, respeitando os princípios da legalidade e da legitimidade. Caso isto não se verifique, é sempre possível a adopção de um instrumento de *hard law* por parte da UE (tendo em consideração todo o debate que entretanto se gerou a nível europeu sobre o assunto), que vincule os EM e que os obrigue a utilizar a CGAA harmonizada, protegendo a lógica de mercado interno.

Concluindo, a CE fez a proposta de harmonização das CGAA através de uma recomendação. Parece-nos que esta forma de actuação é positiva por incentivar os EM a participar activamente num debate sobre planeamento fiscal agressivo. Quanto à Recomendação, entendemos que é uma boa medida, não só por garantir da melhor forma a aplicação das liberdades fundamentais e por proteger o conceito de mercado interno, mas também por garantir, ao nível doméstico, a melhor aplicação do princípio da segurança jurídica. Se as CGAAs estiverem harmonizadas, os próprios sujeitos passivos sabem com maior certeza com o que podem contar em todos os EM da UE. Portanto o planeamento fiscal não agressivo / *intra legem* torna-se mais fácil, o que é vantajoso, tanto para os cidadãos europeus, como para o mercado e a economia da UE. No entanto, para que a proposta seja adoptada por todos, têm de ser ultrapassadas algumas contradições que o seu articulado legal apresenta, e algumas clarificações dos conceitos utilizados. Em nossa opinião, a proposta actual perde bastante devido à introdução de conceitos e expressões distintos dos já existentes no sistema jurídico europeu para definir a mesma realidade que lhes está subjacente, aumentando o grau de confusão do intérprete e a incoerência do ordenamento europeu. Todavia, cremos que estas dificuldades podem ser ultrapassadas através de um debate alargado a todos os EM.

4. COMPARAÇÃO ENTRE A CGAA PROPOSTA PELA COMISSÃO EUROPEIA E A CGAA PORTUGUESA

4.1. APLICAÇÃO DA CGAA EM PORTUGAL

Mais de quinze anos volvidos desde a introdução da CGAA no ordenamento jurídico português seria de esperar que já tivesse sido aplicada em vários casos. Contudo, não é isso que se passa. Foram poucos os casos em que houve um procedimento de aplicação da CGAA e são ainda menos as decisões que aplicaram efectivamente a CGAA condenando o sujeito passivo, veja-se a título de exemplo, a do TCAS n.º 4255/10¹²⁰ e a do CAAD n.º 47/2013-T¹²¹.

Este fenómeno da rara utilização da CGAA não se verifica apenas em Portugal¹²². Entendemos que esta resistência à aplicação da CGAA existe porque a AT e os próprios tribunais administrativos e tributários têm algumas dificuldades na sua aplicação devido à crescente sofisticação dos esquemas utilizados pelos contribuintes.

4.2. COMPATIBILIDADE ENTRE A PROPOSTA DA COMISSÃO E A CGAA PORTUGUESA

Ao longo da análise da proposta de CGAA comum já nos fomos pronunciando sobre a comparação entre aquela e a CGAA existente em Portugal, pelo que neste subcapítulo iremos completar esta análise comparativa de uma forma mais sistemática.

A Recomendação da CE começa por delimitar o escopo de aplicação da CGAA proposta, limitando-a aos impostos directos¹²³. Se for implementada, a nova CGAA não

¹²⁰ Ac. TCA Sul, Processo n.º 04255/10, Juiz Relator José Correia.

¹²¹ Ac. CAAD, Processo n.º 47/2013-T, Árbitro Jorge Carita.

¹²² Em França a “GAAR is rarely invoked”, tal como na Holanda “there are no signs that the tax authorities are frivolous in using GAAR against taxpayers”. Em Itália verifica-se uma tendência crescente de aplicação da norma, talvez devido ao momento de crise económica que a Europa atravessa “Italian tax authorities are now more likely than before to apply Article 37-bis or the abuse law principle”. A Suécia parece ser uma excepção “Although the GAAR has not been used heavily in Sweden it is not true to say that it is rarely used”. Vd. ERNST & YOUNG, *supra* n. 10, cap. 2.2.

¹²³ Cfr. Recomendação da Comissão, *supra* n. 72, cap. 3.1.

poderá ser aplicada a casos em que estejam em causa IVA nem IECs, por exemplo. Parece-nos que para Portugal a adopção da CGAA proposta pela CE seria desde logo um retrocesso.

A CE preferiu não se pronunciar em relação à retroactividade nem quanto ao ónus da prova, porque aquelas matérias são bastante sensíveis e são específicas dos sistemas jurídicos domésticos dos EM, uma vez que se relacionam com princípios constitucionais. Em Portugal, apesar de a CGAA não se pronunciar sobre o assunto, a CRP no seu art. 103.º/3 contém o princípio da não retroactividade dos impostos, logo não é permitida uma aplicação retroactiva da CGAA. Já quanto ao ónus da prova, em Portugal, cabe a “*quem os [factos] invoque*” (art. 74.º/1 LGT), o que significa que, no caso da aplicação da CGAA, cabe à AT.

A noção portuguesa de elemento objectivo¹²⁴ incorpora quer a forma da operação realizada pelo sujeito passivo, quer a reprovação dessa mesma operação pelo sistema jurídico. O conceito de operação adoptado pelo legislador nacional inclui quer os actos jurídicos, quer os negócios jurídicos, por isso é uma definição ampla, como faz sentido, já que se trata de uma cláusula geral. Para além disso a cláusula é também ampla porque contempla tanto um caso de uma operação isolada, como um conjunto de operações que tenham o mesmo objectivo, e sejam passíveis de ser consideradas como um todo coerente e indissociável.

Parece-nos que, comparando o art. 38.º/2 LGT com a Recomendação da CE, a transposição da norma europeia para o ordenamento jurídico nacional poderá ser problemática. A proposta da CE centra-se no termo “*montagens*”, que não é usual no ordenamento jurídico português, e que tal como não resultou da melhor forma em Português pode também não ser fácil para outros ordenamentos jurídicos¹²⁵. Entendemos que a CGAA nacional é mais ampla que a proposta da CE, uma vez que a primeira apenas se refere a “*montagens artificiais*”, enquanto a segunda, para além de actos artificiais, ainda refere o problema dos actos fraudulentos ou praticados com abuso de formas jurídicas. Enquanto a “*montagem*” é um termo estranho à ordem jurídica, a expressão “*actos ou negócios jurídicos*” é mais simples, mas igualmente ampla, já que sabemos que no seu âmbito se incluem todos os actos com manifestação de vontade

¹²⁴ Cfr. art. 38.º/2 LGT: “os actos ou negócios jurídicos (...) por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”.

¹²⁵ Como a Espanha, França e Alemanha, que têm redacções semelhantes à nacional.

humana, traduzindo o exercício da autonomia privada, marcado pela presença exclusiva da liberdade de celebração, e os vários tipos de negócios jurídicos caracterizados pela liberdade de celebração e estipulação¹²⁶.

O elemento subjectivo¹²⁷ pode ser encarado como o nexo de causalidade entre o elemento objectivo e o elemento resultado, para efeitos de aplicação da CGAA, já que é a intenção de atingir a vantagem fiscal através de certos actos ou negócios jurídicos, que despoleta a aplicação da CGAA. Se os meios utilizados não tivessem a intenção principal ou exclusiva de atingir determinada vantagem fiscal não prevista pelo legislador, não existiria qualquer problema de fraude à lei fiscal. Por esse motivo, o elemento subjectivo *“acrescenta justiça à aplicação da CGAA”*¹²⁸. Apesar de ser fulcral para a interpretação da CGAA este elemento é o mais controverso, já que há alguns autores que entendem que nem deveria ser incluído na CGAA, devido às dificuldades de prova.

Para que exista uma motivação fiscal deve verificar-se na operação em causa uma inversão das prioridades do contribuinte, ou seja, deve ser possível identificar como objectivo principal o objectivo fiscal, prevalecendo sobre as restantes e normais motivações dos sujeitos passivos. COURINHA limita o elemento subjectivo ou intelectual *“à motivação face aos meios e aos resultados”*, ficando excluída a *“motivação face à natureza fraudulenta ou anti-sistemática de tal resultado”*. Este limite justifica-se porque *“a consciência do contribuinte quanto ao carácter reprovável ou não do resultado que obteve ou obterá, revelar-se-ia sempre absurda e despropositada”*.¹²⁹

Para aferir este elemento existem duas teorias: a *“perspectiva subjectiva”* e a *“perspectiva objectiva”*¹³⁰. A *“perspectiva subjectiva”* tenciona provar a intenção do sujeito passivo em si mesma, sem recurso a qualquer tipo de elemento objectivo ou factual, portanto considera apenas a vontade. Entendemos que este primeiro método não deve ser utilizado porque se consubstancia numa verdadeira *probatio diabólica*. Já de acordo com a *“perspectiva objectiva”*, para comprovar a existência do elemento

¹²⁶ MENEZES CORDEIRO, p. 437 ss, *supra* n. 46, cap. 2.2.4.

¹²⁷ Cfr. Art. 38.º/2 LGT: “essencial ou principalmente dirigidos”.

Vd. Ainda Recomendação da Comissão, *supra* n. 72, cap. 3.1.: “which has been put into place for the essential purpose”.

¹²⁸ COURINHA, p. 177, *supra* n. 24, cap. 2.2.1.

¹²⁹ *Idem*, pp. 179-180.

¹³⁰ *Idem*, pp. 181-183.

subjectivo serão válidos todos os meios de prova admitidos em Direito¹³¹. Por isso é possível através de factos objectivos e concretos demonstrar que a motivação do sujeito passivo era única ou primordialmente fiscal. Como a CGAA portuguesa não refere quaisquer indícios que devam ser ponderados na análise do elemento subjectivo, são válidos quaisquer indícios invocados quer pela AT, quer pelo contribuinte, para se defender¹³².

A CE não conseguiu explicar convenientemente o elemento subjectivo da CGAA na Recomendação, portanto ainda pairam várias dúvidas. Entendemos que as parcas explicações demonstram a grande complexidade deste elemento. Todavia, tendo em conta os dois testes propostos pela doutrina para o aferir, parece-nos que o mais eficaz é aquele que parte da “*perspectiva objectiva*”, sendo esse também o defendido por COURINHA e WEBER. Este método parece-nos ser o mais adequado, visto que se baseia no *mundo visível*, o mundo dos factos e indícios, enquanto o método subjectivo, pelo contrário, aspira ao *mundo inteligível*¹³³, das ideias e das intenções, não deixando qualquer margem para o poder demonstrar. Portanto, faria todo o sentido que a CE adoptasse esta perspectiva objectiva, uma vez que é aquela que permite averiguar com maior grau de certeza a motivação do contribuinte e permite a própria existência do elemento subjectivo, conferindo à CGAA uma dimensão de justiça fiscal.

No que concerne ao elemento resultado¹³⁴, a CGAA portuguesa utiliza um conceito bastante amplo de vantagem fiscal posteriormente também utilizado no art. 3.º/d) do DL 29/2008 relativo à “*consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo que são propostos, promovidos e comercializados por diversas entidades, genericamente apelidadas de intermediários fiscais*”¹³⁵. O método de aferição da vantagem fiscal é um método comparativo¹³⁶. Por esse motivo a

¹³¹ *Idem*, p. 182.

¹³² *Idem*, p. 184. Ao contrário do caso português, a Austrália e o RU referem indícios a ter em conta.

¹³³ PLATÃO, *A República*, Livro VI, 509d.

¹³⁴ Cfr. Art. 38.º/2 LGT: “à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios”.

¹³⁵ Cfr. Preâmbulo do DL 29/2008.

¹³⁶ OLIVEIRA, ANTÓNIO DE, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os conflitos de interesse* (2009), p. 160.

vantagem fiscal é “*um conceito relativo*”¹³⁷, já que depende de uma comparação entre o resultado alcançado pelos actos ou negócios praticados pelo sujeito passivo com a preponderante motivação fiscal e o resultado que teria ocorrido caso a motivação fiscal não tivesse sido a principal naquela operação. COURINHA salienta uma característica muito importante do elemento resultado que não está expressa na CGAA – tem de existir “*equivalência de resultados não fiscais*”¹³⁸. Ou seja, na comparação entre o acto do contribuinte e o acto normal existem dois tipos de resultados, o económico e o fiscal, e tem de se concluir que em termos económicos o resultado é igual, mas em termos fiscais o resultado é diferente¹³⁹. A CE na sua Recomendação também sugere a utilização do método comparativo para o apuramento da vantagem fiscal¹⁴⁰. Logo, quanto ao elemento resultado não existem diferenças substanciais entre a CGAA portuguesa em vigor e a proposta pela CE.

Caso se verifiquem cumulativamente os três elementos acima expostos, o sujeito passivo irá sofrer as consequências da aplicação¹⁴¹ da CGAA. No caso português o art. 38.º/2 LGT prevê uma ineficácia limitada ao plano do direito fiscal. Ou seja, o acto é “*meramente inoponível à Administração Fiscal, embora produzindo todos os seus efeitos em sede civil entre as partes e nas relações com terceiros*”¹⁴², desta forma apenas os seus efeitos fiscais não podem ser considerados pela AT, permanecendo os restantes inalterados na ordem jurídica. Com a ocorrência da ineficácia no plano tributário, é necessário levar a cabo uma “*reconstrução jurídica*”¹⁴³ e a tributação deverá ocorrer nos mesmos termos que teria ocorrido no caso de não existir uma situação abusiva. A proposta da CE nada explícita sobre as consequências da aplicação da CGAA. O que podemos comentar resume-se ao enunciado legal “*deve ser ignorada*”. Já abordámos os problemas que se levantam pela falta de clarificação por parte da CE, e entendemos¹⁴⁴ que a ineficácia prevista na proposta é uma ineficácia total, não se limitando ao âmbito tributário. O que pode gerar vários problemas nas

¹³⁷ COURINHA, p. 172, *supra* n. 24, cap. 2.2.1.

¹³⁸ *Idem*, p. 173.

¹³⁹ Esta característica estava expressa na primeira versão da CGAA, tendo depois sido transferida para o art. 63.º/9/c) e d) CPPT.

¹⁴⁰ No entanto é necessário não esquecer as críticas de LYONS e MAGUIRE quanto a este método!

¹⁴¹ Cfr. Art. 38.º/2 LGT: “São ineficazes no âmbito tributário (...) efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

¹⁴² COURINHA, pp. 198-199, *supra* n. 24, cap. 2.2.1.

¹⁴³ *Idem*, p. 199.

¹⁴⁴ Em sentido contrário a MAGUIRE.

outras áreas de direito e em relação a outros sujeitos que nada tenham que ver com o acto abusivo. Assim sendo, é óbvio o contraste entre as duas consequências da CGAA e a nossa preferência pela solução nacional, que acaba por garantir o princípio da segurança jurídica ao desconsiderar exclusivamente no âmbito tributário os esquemas abusivos, mas garantindo a posição de terceiros, mantendo os seus efeitos válidos e reconhecidos noutros campos do direito.

4.3. VANTAGENS E DESVANTAGENS PARA PORTUGAL

Cremos que a proposta de CGAA da CE deve ser melhorada, no sentido de se ultrapassarem as dificuldades que identificámos. Caso contrário continuará a existir uma enorme resistência por parte dos EM para a implementar, inclusive de Portugal. Não só a proposta de CGAA deverá ser melhorada, como também as notas da CE na Recomendação citada devem ser densificadas. Se é verdade que um texto legal pode ter várias interpretações, de que serve os EM adoptarem a mesma CGAA se cada um a interpretar à sua maneira?

O problema mais grave parece ser a estatuição da norma, já que a consequência que advém da verificação cumulativa dos três elementos não está claramente definida e o aplicador do direito fica sem compreender se a ineficácia é total ou apenas parcial, no âmbito do direito tributário. Para além destas questões, parece-nos importante realçar novamente o papel que teria um “Observatório da GAAR” europeu. O planeamento fiscal está em permanente evolução e é cada vez mais sofisticado, daí a importância de existir um grupo de especialistas em Direito Fiscal para auxiliar quer a AT, quer os tribunais, na interpretação e aplicação da CGAA aos casos concretos. Além de tornar a CGAA mais eficaz, torná-la-ia ainda mais uniforme na UE.

O art. 38.º/2 LGT já é bastante abrangente, por esse motivo as alterações que seriam necessárias para que a CGAA ficasse conforme à recomendação da CE iriam, em nossa opinião, implicar um retrocesso no combate ao abuso no direito fiscal em Portugal. Todavia, uma alteração que tornasse o seu enunciado legal menos complexo seria bem-vinda. Os elementos que compõem a CGAA estão redigidos de uma forma que dificulta a sua interpretação. Entendemos que esse é, também, um dos motivos da

sua rara aplicação prática. Por conseguinte seria útil reformular o art. 38.º/2 LGT, não para alterar o seu conteúdo, mas para melhorar a sua sistematização.

As CGAA são normas domésticas, e aplicam-se maioritariamente a nível interno¹⁴⁵. Se há diferenças entre as CGAA dos vários EM, significa que há uma discrepância entre o tratamento dado a uma situação a nível interno e essa mesma situação a nível externo. Logo, há uma discriminação em matéria de combate ao abuso, porque o que pode ser considerado planeamento abusivo dentro de um EM pode não o ser noutro. Parece-nos que estas discrepâncias são contrárias e prejudiciais à lógica de mercado comum e devem terminar com a harmonização da CGAA. Se isso acontecer parece-nos que será bastante vantajoso para Portugal (e para os restantes EM), porque garante os princípios da igualdade e da não discriminação e ainda traz segurança jurídica para os contribuintes, que ficam a saber de antemão que práticas são consideradas abuso de direito fiscal não só no seu país de residência, mas em todos os Estados da UE, permitindo-lhes fazer planeamento fiscal lícito de forma mais eficaz. Tal pode significar uma expansão de empresas europeias para outros EM e até uma expansão de empresas não europeias para dentro da UE, já que existirá uma maior certeza sobre o que é ou não permitido fazer em termos de planeamento fiscal. Desta forma, provavelmente, as receitas dos EM iriam aumentar devido à expansão empresarial que ocorreria. Como a CGAA seria mais eficaz na detecção de operações abusivas, principalmente se se adoptasse a figura do Observatório da GAAR, poderia ter uma maior aplicação aumentando também as receitas dos EM.

O aumento previsível de receita fiscal seria benéfico para os cofres dos EM, e poderia assegurar um maior apoio aos seus cidadãos, o que conjugado com uma redistribuição da riqueza mais eficiente, permitir-lhes-ia alcançar os objectivos essenciais da ideia de Justiça Fiscal.

¹⁴⁵ Dizemos maioritariamente a nível interno porque têm vindo a aparecer cada vez mais iniciativas de CGAA aplicáveis a nível externo, ou seja, entre vários Estados, como por exemplo a CGAA que foi recentemente introduzida na Directiva Mães e Afiliadas.

5. CONCLUSÕES

A – Existem vários instrumentos à disposição dos Estados para combater a elisão fiscal. Um dos mais relevantes é a CGAA, considerada como a última *ratio* do sistema normativo-tributário. Trata-se de uma norma aberta, que pretende apanhar nas suas malhas esquemas fiscais abusivos sofisticados, eventualmente não incluídos na previsão legal de CEAA.

B – No espaço da União Europeia coexistem CGAA formais e não formais. As primeiras estão inseridas na legislação doméstica (e tanto podem ser CGAA propriamente ditas, como princípios de direito codificados). As segundas, assentam em princípios gerais de Direito, não escritos e encontram expressão na jurisprudência dos EM.

C – Por regra, estas cláusulas contêm um elemento resultado, um objectivo e um subjectivo, de aplicação cumulativa. Aquando da sua verificação, tem lugar a aplicação de uma consequência que varia consoante o EM, mas que maioritariamente se traduz na ineficácia tributária do acto jurídico em causa e consequente tributação do mesmo de acordo com o acto jurídico subjacente.

D – No espaço da União, e uma vez que a redacção, interpretação e aplicação das CGAA está a cargo de órgãos e entes nacionais, existem grandes disparidades, as quais implicam diferenças no tratamento tributário dos cidadãos colocados em idênticas situações. Tal não se coaduna com a lógica de mercado interno e consubstancia uma violação do princípio da igualdade.

E – Devido às disparidades assinaladas, e num clima de crise económica, surgiram várias propostas de instrumentos de combate à elisão fiscal. No quadro da UE devemos destacar a proposta de Directiva sobre a matéria colectável comum consolidada de imposto sobre as sociedades, a Recomendação sobre planeamento fiscal agressivo e a proposta de alteração à Directiva Mães e Afiliadas, já aprovada e publicada no Jornal Oficial da UE em 27 de Janeiro de 2015. No entanto, esta não é uma tendência exclusivamente europeia, tendo ganho também expressão na OCDE com o projecto *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*.

F – Em nossa opinião, a CGAA comum proposta pela CE fica um pouco aquém das expectativas. Isto porque inclui noções demasiado amplas e vários dos seus

conceitos e expressões carecem densificação. Apesar de existir um texto normativo, o qual é acompanhado de notas explicativas, persistem graves lacunas (ao nível heurístico e hermenêutico) que devem ser preenchidas. Caso contrário, de que serve a existência de uma CGAA comum se a interpretação da mesma fica a cargo dos EM pode ser facilmente interpretada de modo diferente e, mesmo, contraditório?

G – Apesar disso, cremos que foi dado um enorme passo em frente na área da fiscalidade directa, na UE. Ao emitir uma Recomendação sobre planeamento fiscal agressivo – um instrumento não vinculativo – entendemos que a CE pretendia essencialmente lançar o debate sobre o tema e desafiar os EM a envidarem esforços no sentido de uma harmonização das CGAA. Se assim não fosse, ao invés de ter emitido uma Recomendação, a CE poderia ter tentado outras vias (como a do regulamento ou da directiva).

H – Uma análise concatenada das CGAA europeia e portuguesa permite facilmente concluir que a primeira é mais limitada que a segunda.

I – Nomeadamente porque o seu âmbito de aplicação objectivo é limitado aos impostos directos.

J – No que diz respeito ao elemento objectivo, poderão existir algumas dificuldades de transposição devido à confusão criada pela terminologia utilizada na proposta, como detalhámos.

L – O elemento subjectivo, para além de ser o mais complexo e polémico, não dispõe de conveniente densificação. Cremos que a CE poderia ter-se centrado na análise de factos objectivos, já que permite aferir com maior grau de certeza a motivação e *voluntas* do sujeito passivo.

M – O elemento resultado não trará grandes problemas: tanto a legislação portuguesa, como a Recomendação, utilizam o método comparativo para o apuramento da vantagem fiscal.

N – No que toca à consequência da norma, tanto a CGAA europeia como a portuguesa prevêm a ineficácia da operação em causa. Todavia, a ineficácia prevista no enunciado português é limitada ao plano tributário, enquanto a ineficácia sugerida pela CE parece ser total. Entendemos que a solução portuguesa é mais vantajosa para os

sujeitos passivos dado que não interfere com outros ramos do direito (como o societário ou civil), confinando os efeitos da aplicação da CGAA ao plano fiscal. Para além da ineficácia prevista, nada mais é referido na proposta, pelo que persistem dúvidas sobre esta estatuição legal.

O – Face ao exposto, entendemos que antes da transposição da recomendação europeia para o direito doméstico dos vários EM são necessários alguns esclarecimentos e correcções por parte da CE. Contudo, acreditamos que a harmonização das várias CGAA constituirá um aperfeiçoamento ao sistema jurídico da UE, que terá impacto directo no dia-a-dia dos cidadãos europeus, tornando a UE um espaço mais justo e igualitário.

P – Com a adopção de uma CGAA europeia, entendemos que a ideia de igualdade tributária assim como as várias liberdades fundamentais sairiam reforçadas, o que contribuiria para uma maior coesão do mercado interno e um maior grau de certeza jurídica e justiça.

Q – Adicionalmente, é expectável um aumento de receitas fiscais, dado que o combate à elisão fiscal seria mais robusto. Desta forma os Estados teriam mais possibilidades de garantir uma melhor redistribuição de riqueza, apoiando os seus cidadãos mais necessitados e garantido os princípios do Estado Social e da Justiça Fiscal.

JURISPRUDÊNCIA

1. Jurisprudência do TJUE:

TJUE, 21 de Fevereiro de 2006, Caso C-255/02, *Halifax plc and Others v. Commissioners of Customs and Excise*

TJUE, 12 de Setembro de 2006, Caso C-196/04, *Cadbury Schweppes plc v. Commissioners of Inland Revenue*

TJUE, 5 de Julho de 2007, Caso C-321/05, *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet*

TJUE, 22 de Maio de 2008, Caso C-162/07, *Ampliscientifica srl v. Ministero dell'Economia e delle Finanze*

TJUE, 16 de Dezembro de 2008, Caso C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt*

TJUE, 21 de Fevereiro de 2008, Caso C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service srl*

TJUE, 16 de Julho de 1998, Caso C-264/96, *Imperial Chemical Industries*

TJUE, 11 de Outubro de 1977, Caso C-125/76, *Cremer*

TJUE, 2 de Maio de 1996, Caso C-206/94, *Pallela*

TJUE, 3 de Março de 1993, Caso C-8/92, *General Milk Products*

TJUE, 12 de Maio de 1998, Caso C-367/96, *Kefalas*

TJUE, 23 de Março de 2000, Caso C-373/97, *Diamantis*

2. Jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos:

PT: TCA Norte, 11 de Abril de 2014, Processo n.º 00498/11.1BEVIS, Juiz Relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro

PT: TCA Sul, 10 de Dezembro de 2003, Processo n.º 06737/02, Juiz Relator José Gomes Correia

PT: TCA Sul, 6 de Novembro de 2009, Processo n.º 02941/09, Juiz Relator Lucas Martins

PT: TCA Sul, 15 de Fevereiro de 2011, Processo n.º 04255/10, Juiz Relator José Correia

PT: TCA Sul, 14 de Fevereiro de 2012, Processo n.º 05104/11, Juiz Relator Eugénio Sequeira

PT: TCA Sul, 20 de Novembro de 2012, Processo n.º 03877/10, Juiz Relator Pedro Vergueiro

PT: TCA Sul, 18 de Junho de 2013, Processo n.º 06121/12, Juiz Relator Joaquim Condesso

3. Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo:

PT: STA, 27 de Novembro de 2014, Processo n.º 01159/09, Juiz Relator Dulce Neto

PT: STA, 26 de Fevereiro de 2014, Processo n.º 01088/13, Juiz Relator Valente Torrão

PT: STA, 9 de Julho de 2014, Processo n.º 0166/14, Juiz Relator Isabel Marques da Silva

4. Jurisprudência do Tribunal Constitucional:

PT: TC, 12 de Abril de 2000, Processo n.º 131/99, Relator Conselheiro Guilherme da Fonseca

PT: TC, 31 de Janeiro de 2013, Processo n.º 237/12, Relator Conselheiro João Cura Mariano

PT: TC, 12 de Fevereiro de 2014, Processo n.º 849/12, Relatora Conselheira Maria João Antunes

5. Jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária:

PT: CAAD, 26 de Janeiro de 2012, Processo n.º 5/2011-T, Árbitro Rui Barreira

PT: CAAD, 28 de Outubro de 2012, Processo n.º 34/2013-T, Árbitro Presidente Benjamim Sousa Rodrigues

PT: CAAD, 9 de Maio de 2013, Processo n.º 123/2012-T, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

PT: CAAD, 6 de Junho de 2013, Processo n.º 124/2012-T, Árbitro Presidente Jorge Lino Ribeiro Lopes de Sousa

PT: CAAD, 12 de Julho de 2013, Processo n.º 110/2012-T, Árbitro Presidente Manuel Luís Macaísta Malheiros

PT: CAAD, 12 de Julho de 2013, Processo n.º 138/2012-T, Árbitro Presidente Manuel Macaísta Malheiros

PT: CAAD, 28 de Outubro de 2013, Processo n.º 34/2013-T, Árbitro Presidente Benjamim Silva Rodrigues

PT: CAAD, 26 de Novembro de 2013, Processo n.º 43/2013-T, Árbitro Maria Manuela Roseiro

PT: CAAD, 18 de Outubro de 2013, Processo n.º 46/2013-T, Árbitro Presidente Augusto Vieira

PT: CAAD, 20 de Dezembro de 2013, Processo n.º 47/2013-T, Árbitro Jorge Carita

PT: CAAD, 4 de Novembro de 2013, Processo n.º 70/2013-T, Árbitro Presidente Jorge Lino Lopes de Sousa

PT: CAAD, 14 de Novembro de 2013, Processo n.º 124/2013-T, Árbitro Presidente Jorge Manuel Lopes de Sousa

PT: CAAD, 19 de Dezembro de 2013, Processo n.º 139/2013-T, Árbitro Presidente José Poças Falcão

PT: CAAD, 2 de Abril de 2014, Processo n.º 224/2013-T, Árbitro Presidente José Manuel Lopes de Sousa

PT: CAAD, 28 de Março de 2014, Processo n.º 234/2013-T, Árbitro Presidente Jorge Lino Ribeiro

PT: CAAD, 14 de Junho de 2014, Processo n.º 258/2013-T, Árbitro Presidente José Poças Falcão

PT: CAAD, 18 de Setembro de 2014, Processo n.º 305/2013-T, Árbitro Presidente José Poças Falcão

PT: CAAD, 1 de Setembro de 2014, Processo n.º 62/2014-T, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

PT: CAAD, 17 de Outubro de 2014, Processo n.º 106/2014-T, Árbitro Presidente Manuel Luís Macaísta Malheiros

PT: CAAD, 30 de Setembro de 2014, Processo n.º 142/2014-T, Árbitro João Menezes Leitão

PT: CAAD, 21 de Julho de 2014, Processo n.º 143/2014-T, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

PT: CAAD, 31 de Julho de 2014, Processo n.º 196/2014-T, Árbitro Presidente Alexandra Coelho Martins

PT: CAAD, 22 de Julho de 2014, Processo n.º 208/2014-T, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

PT: CAAD, 16 de Setembro de 2014, Processo n.º 234/2014-T, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

PT: CAAD, 3 de Janeiro de 2015, Processo n.º 240/2014-T, Árbitro Presidente Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa

PT: CAAD, 7 de Outubro de 2014, Processo n.º 264/2014-T, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

PT: CAAD, 24 de Novembro de 2014, Processo n.º 379/2014-T, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

BIBLIOGRAFIA

ADAME, LUBICA, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Slovakia, Mimeo

ALMENDRAL, VIOLETA RUIZ, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: what is at stake for European general anti-avoidance rules*, 33, Intertax, no. 12 (2005), p. 562-583

ANDRADE, A., *General Anti-Avoidance Rules (GAAR) in Portugal*, Tax Planning International – London (2008), p. 13-15

APPLETON, H., *Background to the GAAR: Ramsay and McGuckian*, The Tax Journal, no. 477 (1998), p. 5-8

AVELÃS NUNES, GONÇALO NUNO CABRAL DE ALMEIDA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, 3, Fiscalidade (2000), p. 39-62

AVERY JONES, JOHN F., *Tax Law: Rules or Principles?*, The Tax Journal (1996), p. 11-13

BARNETT, JOHN, *“Something must be done...”*, Tax Adviser (2012), p. 40-43

BHOGAL, SANDY & FRYER, BEN, *The UK GAAR: What needs answering*, 23 International Tax Review, no. 7 (2012), p. 22-23

BJØRNHOLM, NIKOLOJ & BECKER-CHRISTIANSEN, ANNE, *Denmark: New anti-avoidance rules*, 15, Tax planning international: European tax service (2013), p. 14-16

BUTANI, MUKESH & SINGHANIA, SUMIT, *GAAR – India ushers in NextGen tax reform*, 39 Tax Planning International Review, no. 10 (2012), p. 23-25

CALVÃO DA SILVA, JOÃO NUNO, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-Abuso*, Revista da Ordem dos Advogados, ano 66, n.º 2 (2006), p. 791 e seguintes

CANDEIAS, MÓNICA PINTO, *As Cláusulas Anti-Abuso no Contexto Europeu – Breve Análise da Jurisprudência do Tribunal de Justiça*, Relatório de Mestrado sob a orientação do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, FDUL (2006)

CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Direito Fiscal*, Almedina (2012), 7.^a Edição

CASHMERE, MAURICE, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British tax review, no. 2 (2008), p. 125-129

COLDEN, JULIE A., *Recent GAAR cases in Canada reveal no clear framework*, 13, Journal of International Taxation, no. 2, p. 30-35, p. 48

COOPER, GRAEME S., *A Glimpse at Australia's GAAR Bill*, 69 Tax notes international, no. 8 (2013), p. 759-763

COOPER, GRAEME S., *Australia's GAAR Comes Alive in the Courts*, 62 Tax Notes International, no. 7 (2011), p. 559-566

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina (2009)

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *E assim começou a história... a aplicação jurisprudencial da cláusula geral anti-abuso: anotação ao ACTCA-SP. N.º 4255/10 (Rel.: José Correia), de 15/02/2011*, 44, Fiscalidade (2010), p. 103-112

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *The General Anti-Abuse Rule in Portugal*, Portugal, Mimeo

CRACEA, ANDREI, *OECD Actions To Counter Tax Evasion and Tax Avoidance (2013): Base Erosion and Profit Shifting and the Proposed Action Plan, Aggressive Tax Planning Based on After-Tax Hedging and Automatic Exchange of Information as the New Standard*, 53, European Taxation (2013), p. 565-574

DOBROVOLSKIS, INGEBJØRB VAMRÅK, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Norway, Mimeo

DWORETZSKY, SOPHIE, *What does the future hold?*, 171 Taxation no. 4395 (2013), p. 8-9

ENGELEN, F. A., *Tax Harmonization in the European Union: Fiction or reality?*, Tax Planning International (2007), p. 11

ERNEST, G., *Canada announces extension of the GAAR to tax treaties*, 34 Tax Notes International, no. 9 (2004), p. 935-938

FERREIRA, ROGÉRIO FERNANDES, *Cláusula Geral Anti-Abuso: Primeira Decisão Judicial*, Informação Fiscal PLMJ (2011)

FILIPCZYK, HANNA & OLESIŃSKA, AGNIESZKA, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Poland, Mimeo

FOUQUET, O., *Abus de Droit: Les implications de la jurisprudence communautaire sur la jurisprudence nationale*, Revue de Droit Fiscale, no. 23 (2008), p. 36-41

FREEDMAN, JUDITH, *Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance*, 20, Asia-Pacif Tax Bulletin (2014), p. 167-173

GETHING, HEATHER & SILVERMAN, ANDREW, *What Canada's GAAR experience can tell us about new UK rules*, 24 International Tax Review, no. 3 (2013), p. 56-58

GOLDEN, J. A., *Recent cases in Canada reveal no clear framework*, 13, Journal of International Taxation no. 2 (2002), p. 30-35, p. 48

GOTHARD, CHARLES & AUSTEN, JAMES, *"Abusive Tax Avoidance": What are the implications of HMRC's draft GAAR?*, 18, Trusts & Trustees, no. 9 (2012), p. 876-885

HANSEN, SØREN FRIIS, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs)*, Denmark, Mimeo

HAUPTMAN, LIDIJA & TAŠKAR BELOGLAVEC, SABINA, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? – Case of Slovenia*, Slovenia, Mimeo

HEFFERNAN, JOHN, *Taxation of Intellectual Property – Part 2*, Irish Tax Review (2010), p. 99-106

ELLIFFE, CRAIG & SMITH, ANDREW, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? – New Zealand National Report*, New Zealand, Mimeo

HELMINEN, MARJAANA, *Finnish Report: General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Finland, *Mimeo*

HEMELS, S.J.C., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? – The Netherlands*, Netherlands, *Mimeo*

HILLING, MARIA, *Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance*, 41, *Intertax*, no. 5 (2013), p. 294-307

HOUT, S. VAN DER & RUMBLE, E., *Canadian Appellate Court has its first say on GAAR*, 13, *Journal of International Taxation*, no. 6 (2002), p. 32-38

KESSLER, WOLFGANG & EICKE, ROLF, *Germany's new GAAR – "Generally Accepted Antiabuse Rule?"*, 49, *Tax Notes International*, no. 2 (2008), p. 151-153

KOVAČEVIĆ, NATAŠA ŽUNIĆ et al., *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of the Tax System in the Post-BEPS Tax World? – National Report Croatia*, Croatia, *Mimeo*

KREVER, RICHARD & MELLOR, PETER, *Country Report: Australia*, Australia, *Mimeo*

KRISHNAMURTHY, VIJAY, *India announces guidelines on the GAARs*, 68 *Bulletin for International Taxation* no. 2 (2014), p. 108-111

KRISHNAMURTHY, VIJAY, *India: GAAR nice idea, shame about the execution*, 24, *International Tax Review*, no. 9 (2013), p. 9-11

LANG, MICHAEL, *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, *Tax Analysts* (2014), p. 655-664

LARIN, GILLES N. et. al., *Policy Forum Responses to Aggressive Tax Planning – A Study Framework*, 56, *Canadian Tax Journal*, no. 1, p. 143-159

LARIS, G. N. et al., *Responses to aggressive tax planning – a study framework*, 56, *Canadian Tax Journal* (2008), p. 143-159

LEBLANC-LEDUC, J. C., *Radical Proposals for a general anti-abuse rule in the U. K.*, 23, *International Tax Review – London*, no. 9 (2012), p. 36-38

LEITE DE CAMPOS, DIOGO & ANDRADE, JOÃO COSTA, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina (2008)

LEITE DE CAMPOS, DIOGO et al., *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita (2012)

LYONS, TIMOTHY, *The financial crisis, tax avoidance and an EU GAAR*, British Tax Review – London, no. 2 (2013), p. 111-117

MAGUIRE, TOM, *Anti-Avoidance and the EU – Changes Suggested, but we have S811*, 26, Irish Tax Review, no. 1 (2013), p. 125-135

MAGUIRE, TOM, *The UK has a new GAAR – As strong as ours?*, 26, Irish Tax Review, no. 4 (2013), p. 85-95

MALEY, NICHOLAS et. al., *Australia proposes GAAR reform to address tax avoidance*, Asia Pacific Tax Newsalert (2013)

MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Cadernos do IDEFF, Almedina (2007)

MASON, PETER, *No GAAR without GADR*, Tax Advisor (2013), p. 28-29

MENEZES CORDEIRO, ANTÓNIO, *Tratado de Direito Civil Português*, Parte Geral, Tomo I, Almedina (2007)

MENEZES LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE, *As Tendências da Reforma Fiscal: Mais ou Menos Garantias para os Contribuintes?*, 4, Fiscalidade (2000), p. 5-13

MITROYANNI, IONNA, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of the Tax System in the Post-BEPS Tax World? – European Union*, EU, Mimeo

MITRA, RAHUL K. et al., *India's GAAR – an update*, 14, Transfer Pricing International Review, no. 3 (2013), p. 18-20

MONGAN, DEARBHLA, *General Anti-Avoidance Revisited Following the Changes in Finance Act 2006: Part 2*, Irish Tax Review (2006), p. 59-62

MORGAN, CHRIS, *How does the new UK GAAR compare?*, 15, Tax Planning International: European Tax Service, no. 10 (2013), p. 23-24

MONÈS, S. de et al., *Abuse of tax law across Europe (part one)*, 19, EC Tax Review, no. 2 (2010), p. 85-96

MONÈS, S. de et al., *Abuse of tax law across Europe (part two)*, 19, EC Tax Review, no. 3 (2010), p. 123-137

NASKAR, ARNAB & GUPTA, SHUBHANG, *The General Anti-Avoidance Rule – An Indian and International Perspective*, 19, Asia-Pacific Tax Bulletin (2013), p. 97-107

NAYAK, RAJENDRA, *Navigating India's proposed GAAR*, 23, International Tax Review – London, no. 7 (2012), p. 48-50

NERUDOVA, *National Report for the Czech Republic*, Czech Republic, Mimeo

O'BRIAN, MARTHA, *Report for Canada: General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of the Tax System in the Post-BEPS Tax World?*, Canada, Mimeo

O'FLAHERTY, GAVIN & O'NEILL, CORMAC, *To Void the Avoidance: The Lessons of Recent Tax Case Law*, Irish Tax Review (2010), p. 78-84

OLIVEIRA, ANTÓNIO FERNANDES DE, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora (2009)

OLSSON, STEFAN, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Sweden, Mimeo

PIANTAVIGNA, PAOLO, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Italy, Mimeo

POULSEN, MARTIN, *Treaty/Directive Shopping and Abuse*, 41, Intertax, no. 4 (2013), p. 230-251

PRINCEN, SAVINA & GÉRARD, MARCEL, *International tax consolidation in the European Union: Evidence of heterogeneity*, 48, European Taxation, no. 4 (2008), p. 174-185

PU, JIAYAN SUSAN, *The Lack of Anti-Avoidance Rules in the Chinese Individual Income Tax Law: A Loophole for Indirect Transfers of Shares by Non-Resident Individuals*, 20, Asia-Pacific Tax Bulletin (2014), p. 185-190

QUADROS, FAUSTO DE, *Direito da União Europeia*, Almedina (2009)

QUAGHEBEUR, MARC, *More Guidance on Belgium's General Antiabuse Rule*, Tax Analysts (2012), p. 1039-1043

ROXBURGH, DOUGLAS, *General Anti-Abuse Rule (GAAR)*, 53, European Taxation, no. 2/3 (2014), p. 113-116

RUIZ ALMENDRAL, V., *Tax avoidance and the European Court of Justice: What is at stake for European general anti-avoidance rules?*, 33, Intertax, no. 12 (2005), p. 562-583

SAHGAVI, DHRUV, *India: the GAAR dimensions of anti-avoidance*, 9, Tax Planning International Asia-Pacific Focus, no. 10 (2009), p. 15-22

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS, *Abuso de Direito e Abusos da Jurisprudência*, 4, Fiscalidade (2000), p. 53-65

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS, *Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites*, Ciência Técnica e Fiscal no. 398 (2000), p. 13-44

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora (2001)

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS, *Normas Anti-Abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: As Provisões no Direito Fiscal*, Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional (2003), p. 319-335

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS, *O Combate à Fraude Fiscal e a Defesa dos Contribuintes: Dois Objectivos Inconciliáveis?*, Fiscalidade (2000), p. 46-55

SANDLER, DANIEL, *GAAR and the Supreme Court of Canada: Part I*, 32, Tax Planning International Review, no. 11 (2005), p. 6-14

SANDLER, DANIEL, *GAAR and the Supreme Court of Canada: Part II*, 32, Tax Planning International Review, no. 12 (2005), p. 9-16

SCHOUERI, LUÍS EDUARDO & BARBOSA, MATEUS CALICCHIO, *GAARS – A Key Element of the Tax System in the Post-BEPS Tax World?*, Brazil, Mimeo

SCHRIEVERS, PATRICK T. F. & VOGEL, JOOST, *The Netherlands has not turned a blind eye towards the international debate regarding tax planning*, 54, *European Taxation* (2014), p. 198-204

SEER, ROMAN & GABERT, ISABEL, *European and International Tax Cooperation: Legal basis, practice, burden of proof, legal protection and requirements*, 65, *Bulletin for International Taxation*, no. 2 (2011), p. 88-98

SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A luta contra a fraude, evasão e abusos na jurisprudência recente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em matéria fiscal – Algumas notas*, 420, *Ciência Técnica e Fiscal* (2008), p. 7-30

TEIXEIRA, FELIPE CANABARRO, *Os tipos relativamente abertos como foco de segurança jurídica do Direito Fiscal*, 31, *Fiscalidade* (2007), p. 5-39

THOMAS, MICHAEL, *First practical impacts of the GAAR*, XII, *GITC Review*, no. 1 (2013), p. 71-77

TORRES, MANUEL ANSELMO, *A Simulação na Lei Geral Tributária*, 1, *Fiscalidade* (2000), p. 33-45

TROMBITAS, E., *The conceptual approach to tax avoidance in the 21st century: When the statute gives but the GAAR can take away*, 15, *New Zealand journal of taxation law and policy*, no. 4 (2009), p. 352-390

VANISTENDAEL, FRANS, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, 15, *EC Tax Review*, no. 4 (2006), p. 192-195

VANISTENDAEL, FRANS, *Taxation, tax avoidance and the rule of law*, 16, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, no. 3 (2010), p. 209-216

VEGA, ALBERTO, *International Guidance through soft law: The case of OECD transfer pricing guidelines*, The Open-Access Publication Server of the ZBW, no. 163, *Translate Working Papers*

WATSON, WILLIAM & ANDREWS, ZOE, *Current UK corporate tax system and the impact on businesses*, 15, *Tax Planning International*, no. 9 (2013), p. 13-19

WHAIT, R. B. et al, *The world according to GAAR*, 27, *Australian Tax Forum*, no. 4 (2012), p. 773-814

WATTERS, ANDREW & FERGUSON, SEAN, *Tax Avoidance in the Modern World*, 15, *Tax Planning International* (2013), p. 7-11

WAY, PATRICK Q. C., *The Rule of Law, Tax Avoidance and the GAAR*, XII, *GITC Review* (2013), p. 79-108

WEBER, DENNIS, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, *European Taxation* (2013), p. 251-264

WEBER, DENNIS, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2*, *European Taxation* (2013), p. 313-328

ZIELKE, RAINER, *Anti-avoidance Legislation of Scandinavian Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden of the Thirty-Four OECD Member States: Denmark, Finland, Norway and Sweden Compared*, 41, *Intertax* (2013), p. 682-692

ZIELKE, RAINER, *Anti-avoidance Legislation of Major EC Member Countries with Reference to the 2014 Corporate Income Tax Burden in the Thirty-Four OECD Member Countries: Germany, France, United Kingdom, and Italy Compared*, 23, *EC Tax Review*, p. 102-115

ZORNOZA, JUAN JOSÉ & BÁEZ, ANDRÉS, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? – Spanish Report*, Spain, *Mimeo*

UNKNOWN AUTHORS, *General Anti-Abuse Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Austria, *Mimeo*

UNKNOWN AUTHORS, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?*, Hungary, *Mimeo*

UNKNOWN AUTHORS, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? - National Report: Ireland, Ireland, Mimeo*

UNKNOWN AUTHORS, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World?, Romania, Mimeo*

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS	- 2 -
1. INTRODUÇÃO	- 4 -
1.1. PORQUÊ O ABUSO NO PLANO DO DIREITO FISCAL EUROPEU?.....	- 4 -
1.2. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	- 6 -
1.3. METODOLOGIA E MODO DE CITAR.....	- 6 -
1.4. SEQUÊNCIA.....	- 7 -
2. AS CLÁUSULAS GERAIS ANTI-ABUSO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL	- 9 -
2.1. INTRODUÇÃO	- 9 -
2.2. AS CGAA DOS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA.....	- 10 -
2.2.1. ELEMENTO RESULTADO	- 12 -
2.2.2. ELEMENTO OBJECTIVO.....	- 13 -
2.2.3. ELEMENTO SUBJECTIVO	- 15 -
2.2.4. CONSEQUÊNCIAS LEGAIS	- 17 -
2.3. CASO ESPECIAL DAS CGAA NÃO POSITIVADAS	- 18 -
2.4. CONCLUSÕES INTERMÉDIAS.....	- 20 -
3. PROPOSTA DE HARMONIZAÇÃO DAS CLÁUSULAS GERAIS ANTI-ABUSO	- 24 -
3.1. A RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO SOBRE PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO	- 24 -
3.2. ANÁLISE DO CONTEÚDO NORMATIVO DA CGAA EUROPEIA	- 26 -
3.2.1. ELEMENTO RESULTADO	- 29 -
3.2.2. ELEMENTO OBJECTIVO.....	- 31 -
3.2.3. ELEMENTO SUBJECTIVO	- 33 -
3.2.4. CONSEQUÊNCIAS DA APLICAÇÃO DA CGAA	- 34 -
3.3. IMPLEMENTAÇÃO DA PROPOSTA.....	- 36 -
4. COMPARAÇÃO ENTRE A CGAA PROPOSTA PELA COMISSÃO EUROPEIA E A CGAA PORTUGUESA.....	- 39 -
4.1. APLICAÇÃO DA CGAA EM PORTUGAL.....	- 39 -
4.2. COMPATIBILIDADE ENTRE A PROPOSTA DA COMISSÃO E A CGAA PORTUGUESA..	- 39 -
4.3. VANTAGENS E DESVANTAGENS PARA PORTUGAL	- 44 -
5. CONCLUSÕES	- 46 -
JURISPRUDÊNCIA	- 49 -
BIBLIOGRAFIA	- 54 -

